UNIVERSITÉ DE RENNES — FACULTÉ DE DROIT

87295

# De l'Evaluation de la Propriété Immobilière

## en vue de la liquidation et du paiement des droits de mutation PAR SUCCESSIONS, DONATIONS & ECHANGES

## Etude de la Loi du 27 Mai 1918

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(SCIENCES POLITIQUES ET ECONOMIQUES)

Présentée et soutenue le Jeudi 23 Juin 1921, à 15 heures

PAR

MAURICE BOURÇOIS

R. UNIV. BIBLIOTHEEK LEIDEN

MEMBRES DU JURY

MM. THÉLOHAN, Professeur, *Président*
BONNARD, Professeur.
SIBERT, Agrégé.

RENNES
IMPRIMERIE DE L' « OUEST-ÉCLAIR »
38, rue du Pré-Botté, 38
1921

# De l'Evaluation de la Propriété immobilière

en vue de la liquidation et du paiement

des droits de Mutation

PAR SUCCESSIONS, DONATIONS ET ECHANGES

---

## Etude de la Loi du 27 Mai 1918

---

*La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses : ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.*

*A la Mémoire de ma Mère*

# BIBLIOGRAPHIE

BOSQUET. — *Dictionnaire raisonné des Domaines* (1762) : V° Centième denier — Contrôle — Donations — Echanges — Successions.

BULLETINS DE STATISTIQUE ET DE LÉGISLATION COMPARÉE DU MINISTÈRE DES FINANCES, années 1918, 1919, 1920, 1921 (janvier et février).

CHAMPIONNIÈRE ET RIGAUD. — *Traité des droits d'Enregistrement* (1839).

DALLOZ. — *Recueil périodique de Jurisprudence.* Spécialement, commentaire général des lois des 27 mai, 29 juin et 11 novembre 1918 (1918, 4e Partie, pages 302 et suiv.).

DEFRÉNOIS. — *Répertoire général pratique du Notariat et de l'Enregistrement* (1re Partie : Jurisprudence et Pratique notariale. — 2e Partie : Législation commentée).

DEMANTE. — *Principes de l'Enregistrement* (4e édition).

GARNIER. — *Répertoire général* (4e édition). V° Donations — Echanges — Successions.

INSTRUCTIONS DE LA RÉGIE. — N°s 3415, 3547, 3563, 3566, 3567.

JOURN. OFF. — 1° *Documents parlementaires :* Spécialement année 1918,

Sénat : annexes 70, 172, 184, 286, 339, 399.

Chambre des Députés : annexes 4496, 4518, 4519, 4560, 4808, 4856, 4870.

2° *Débats parlementaires :* Spécialement année 1918.

Sénat : mois de mars, mai et novembre.

Chambre des Députés : mois de mars, avril, juin et juillet.

NAQUET. — *Traité théorique et pratique de l'Enregistrement* (2e édition).

RÉPERTOIRE PÉRIODIQUE DE L'ENREGISTREMENT. — Articles 10.080, 10.291, 12.535, 13.070, 13.741, 13.774, 13.783.

SIREY. — Lois annotées : spécialement commentaires généraux des lois des 21 juin 1875, 25 février 1901, 25 juin 1902, 28 décembre 1908, 15 juillet 1914, 27 mai 1918, 29 juin 1918 et 11 novembre 1918.

STOURM. — *Les Finances de l'Ancien Régime et de la Révolution* (1885). 1er volume.

WAHL. — *Traité de Droit fiscal* (1902-1906).

# INTRODUCTION

Une loi récente, celle du 27 mai 1918, a imposé un nouveau mode d'évaluation de la propriété immobilière en matière de successions, donations et échanges. Cette évaluation consiste dans la détermination de la somme sur laquelle doit être prélevé l'impôt, auquel la mutation a donné ouverture. Il ne suffit pas, en effet, d'établir un tarif applicable aux diverses transmissions assujetties à la taxe; il faut, au préalable, préciser le capital imposable. Cette opération préliminaire apparaît ainsi comme une condition nécessaire de la liquidation des droits ; elle est un rouage de notre mécanisme fiscal, à ce point essentiel, qu'un procédé d'évaluation défectueux peut — nous le verrons — fausser totalement les règles de répartition prévues par le législateur.

C'est souligner suffisamment combien il est important, en droit fiscal, d'obtenir une estimation aussi rigoureuse que possible des biens soumis à l'impôt, et laisser déjà prévoir quel intérêt de premier ordre présente l'étude du nouveau régime, institué par la loi du 27 mai 1918.

Comme il serait vain de prétendre saisir la portée d'une réforme sans une connaissance préalable de l'état de choses préexistant, il nous a paru nécessaire de rap-

peler l'évolution de notre système fiscal en cette matière, d'en suivre, étape par étape, les améliorations successives, de rechercher quelles ont été les raisons déterminantes de ces transformations, et de constater notamment l'intimité des liens qui unissent le régime financier et le régime économique d'un pays.

La loi du 27 mai 1918 entraîne la modification profonde de tout un compartiment de notre droit fiscal. Sans doute, elle n'est pas une originalité absolue, en ce sens que son but est d'étendre une disposition déjà en germe dans la législation antérieure. Mais elle doit précisément son importance à sa généralité d'application, à ce qu'elle érige, en principe de droit commun, une mesure jusqu'alors exceptionnelle.

Plus généralement, les nouvelles règles d'évaluation sont l'indice de la défaveur actuelle des procédés de taxation forfaitaire, et de la tendance générale du législateur à se rapprocher de la valeur réelle de la matière imposable. A cet égard, la loi de 1918 n'est que l'application particulière d'une méthode de perception qui tend, de plus en plus, à prévaloir dans les législations, celle de la déclaration contrôlée. Elle offre, par là, l'occasion d'une véritable expérimentation. L'intérêt propre de notre sujet se double ainsi de celui, plus absolu, qui s'attache à l'étude des principes généraux du droit financier.

A un point de vue plus pratique, l'impôt de mutation par successions, donations et échanges, constituant une ressource très importante du budget, il convient d'apporter une attention toute particulière à une loi qui,

en fait, modifie profondément l'assiette même de cet impôt. Une telle réforme présente un intérêt d'autant plus vif qu'elle se place à une époque où la propriété immobilière a acquis une énorme plus-value, et où, d'autre part, les besoins d'un Trésor, affaibli par quatre années de guerre, exigent, plus que jamais, que la liquidation des droits dus s'opère sur une base aussi exacte que possible.

Ainsi envisagée, la loi nouvelle, malgré les limites relativement étroites de son objet, prend un relief saisissant, insoupçonné, qui la place au premier rang de notre législation fiscale.

La loi du 27 mai 1918 ne concerne l'évaluation de la propriété immobilière qu'en matière de successions, donations et échanges : telles seront également les bornes de cette étude.

Nous avons délibérément écarté toutes les questions relatives à l'évaluation de l'usufruit et de la nue-propriété, qui nous ont paru hors de propos et sans intérêt ici. Nous avons de même laissé en dehors de notre sujet, sauf à y faire de brèves allusions, tout ce qui a trait à l'estimation de la propriété foncière, en matière de mutations à titre onéreux, exception faite toutefois pour les échanges, visés expressément par la loi qui nous occupe.

Ainsi délimitée, notre étude aura donc pour objet le mode d'évaluation des immeubles, en vue de la liquidation et du paiement des droits auxquels donnent lieu les mutations à titre gratuit, qu'elles se produisent entre vifs ou par décès, et les échanges.

A cette question se rattache, d'ailleurs très intimement, celle des moyens dont dispose l'Administration pour redresser les déclarations faites en fraude des droits du fisc. La réglementation répressive occupe une place importante dans la loi nouvelle; nous lui consacrerons tous les développements qu'elle comporte.

Un aperçu historique des précédents de la loi de 1918 nous permettra tout d'abord de dégager l'idée générale et les grandes lignes de l'évolution accomplie, puis de mieux saisir la gravité des objections soulevées contre l'état de choses antérieur à la loi du 27 mai.

Faite à la lumière de l'Histoire, l'étude de cette loi elle-même en sera plus logique et plus aisée.

Nous pourrons alors, en connaissance de cause, tenter une appréciation critique de la loi de 1918 et en déduire des conclusions qui risqueront de n'être pas entièrement des conjectures hasardeuses.

PREMIERE PARTIE

# Notions Historiques

Bien avant que la loi du 22 frimaire An VII n'ait posé les fondements des droits d'Enregistrement actuels, on avait songé à organiser un système d'impôts sur les divers modes de transmission de la propriété immobilière. Ces droits, qui constituaient une ressource importante du budget royal et seigneurial, avaient même atteint, vers la fin de l'Ancien Régime, un remarquable degré de perfectionnement, ainsi qu'en témoignent l'étendue et la complexité des règlements de la Ferme en cette matière; c'étaient alors les droits de contrôle, d'insinuation et de centième denier.

Le mode de leur liquidation était différent selon qu'il s'agissait de mutations à titre gratuit ou de mutations à titre onéreux. A l'égard de ces dernières, l'échange excepté, le droit portait sur la valeur vénale du bien transmis, tandis que pour les autres, et en cas d'échange, il était établi généralement sur le revenu.

Les motifs de cette distinction ne doivent point être recherchés dans les principes du droit fiscal. Il serait difficile d'y trouver l'explication d'une règle qui prescrit, pour un même immeuble, un procédé d'évaluation

différent, selon qu'il y a mutation à titre gratuit, ou mutation à titre onéreux. Dans les deux cas, le bien transmis a toujours une valeur identique, indépendante du mode de transmission et de la qualité du nouveau possesseur, que ce dernier soit héritier, donataire ou acquéreur. Dès lors, pourquoi établir deux bases distinctes de liquidation des droits ?

L'histoire nous fournit la réponse : « Cette distinction... nous vient de l'ancienne législation. Les *lods et ventes* étaient dans la législation féodale un *impôt* qui était payé au seigneur direct, pour toute vente ou acte équipolent à vente. D'autre part, le seigneur, se prétendant propriétaire originaire de tous les biens situés dans sa souveraineté, consentait à aliéner fictivement les fiefs, à chaque mutation par décès, moyennant l'abandon d'une année de revenu. C'était un droit de *rachat* que payait l'héritier, un droit d'investiture que percevait le seigneur. Ce droit s'appelait *relief*. Les droits de mutation étaient donc, à cette époque, de deux espèces; ils avaient deux origines parfaitement distinctes. Ils étaient dus au seigneur, le premier, en sa qualité de souverain, le second, en sa qualité de propriétaire. Aussi leur mode de perception était-il différent : le droit de vente se percevait sur le *prix exprimé*, et celui de relief sur la *valeur du revenu* » (1).

La législation royale n'apporta aucune dérogation à ces règles, et l'Assemblée Constituante, malgré son goût

(1) V. GARNIER : *Répertoire Général*, V° Donation, p. 720. — V. aussi NAQUET : *Traité théorique et pratique de l'Enregistrement*, tome 2, p. 497.

des constructions rationnelles et son mépris des institutions de l'Ancien Régime, conserva elle aussi le procédé empirique et féodal du double mode d'évaluation. Celui-ci devait subsister, presque sans modifications, jusqu'à nos jours. Tant il est difficile à un législateur d'édifier un système nouveau, qui ne s'appuie pas sur les ruines de l'ancien, et qui brise tous ses liens avec le passé.

En matière de mutations à titre gratuit, les édits royaux exigeaient des parties une déclaration basée sur des règles définies et obligatoires. Les droits étaient en général perçus d'après le revenu de l'immeuble transmis : « Le droit de centième denier est dû par l'héritier collatéral (1) sur le pied du capital au denier 20 du revenu, lors de l'ouverture de la succession, et non pas sur le prix des acquisitions (2). »

Toutefois, la règle de l'évaluation de la propriété immobilière d'après le revenu n'a jamais été d'une application absolue, en matière d'actes à titre gratuit.

C'est ainsi, qu'à défaut de baux existants, permettant de déterminer le revenu, on se basait sur le prix d'acquisition : « ... mais lorsque les biens ne sont pas affermés, il n'y a pas d'autre règle à suivre que celle du prix des contrats, pourvu qu'ils ne soient pas anciens (3). »

De même (4), le droit de contrôle des Donations (Edit

(1) L'héritier en ligne directe n'y était pas assujetti.
(2) Bosquet : *Dictionnaire raisonné des domaines* : Ve Centième denier.
(3) Bosquet : id. ibid.
(4) V. Wahl : *Traité de droit fiscal*, Tome II, p. 42, en note.

du 20 avril 1694) était perçu, non plus sur la base du revenu capitalisé, mais uniquement sur la valeur vénale : « Les estimations... seront pures et simples avec affirmation par les parties que c'est la juste valeur des biens; et seront les droits de contrôle payés sur lesdites estimations [1]. »

Un arrêt du Conseil du 11 juillet 1714 condamne des copartageants « au paiement du supplément des droits de contrôle de partage des biens de leur père et mère évalués 600 livres et prouvés de valeur de 8.262 livres par les ventes faites, quelques jours après, des portions de quelques cohéritiers [2]. » C'est donc bien la valeur vénale des biens qui est ici prise en considération.

Quant aux pénalités, elles étaient différentes, suivant qu'il y avait défaut d'évaluation ou insuffisance dans la déclaration.

Dans le premier cas, l'Administration percevait une somme fixe de 200 livres « pour tenir lieu du plus fort droit » (art. 4 du tarif du 29 septembre 1722). Cette somme équivalait au montant d'une perception régulière sur un immeuble d'une valeur de 160.000 livres. « Il était bizarre de voir une Administration, prévoyant son impuissance, composer d'avance avec les contribuables dans le texte même de la loi, et fixer à 160.000 livres la valeur maxima des immeubles sujets aux mutations » [3]. Procédé évidemment imparfait, puisqu'il

(1) BOSQUET : *Dict. rais.* : V° Contrôle.
(2) BOSQUET, id. ibid.
(3) STOURM, *Les Finances de l'Ancien Régime et de la Révolution*, tome I, p. 416.

aboutissait à déterminer, pour la perception des droits, une limite que le fisc s'interdisait de franchir. Un des caractères de l'évolution qui se manifestera en notre matière, et dont la loi du 27 mai 1918 marque la dernière et la plus importante étape, sera de tendre à l'abandon de ces systèmes de perception archaïques et rigides.

Au cas de fraude dans la déclaration, la Ferme pouvait recourir à l'expertise (1). Elle avait même un très long délai, « vingt années du jour des estimations faites dans les actes et dans les déclarations de successions pour en découvrir l'insuffisance et en demander le supplément des droits et les peines et amendes ».

Ces armes, aux mains d'une Administration active, jalouse de ses droits et d'une documentation qui lui assurait toujours l'avantage, étaient en général suffisantes pour réprimer efficacement les dissimulations.

Le droit fiscal de l'Ancien Régime ne consacrait donc pas un mode unique d'évaluation de la propriété immobilière, en matière de donations et successions. Cette diversité, quelque peu illogique, des règles de perception, s'explique, d'ailleurs naturellement, par la multiplicité des sources qui contribuèrent à leur formation. Bien qu'elle n'ait jamais été exclusive dans l'Ancien Droit, la forme d'évaluation d'après le revenu fut néanmoins le plus généralement adoptée. Son application fut, en tout cas, assez dominante pour qu'il soit per-

(1) DEMANTE, *Principes de l'Enregistrement*, tome II, p. 483.

mis d'y voir le précédent direct de la législation révolutionnaire.

Les 5 et 17 décembre 1790, l'Assemblée Constituante vota une loi sur les droits d'Enregistrement, dont le projet fut, dit-on, préparé par Talleyrand. Malheureusement, le législateur « se préoccupa beaucoup moins de confectionner une bonne loi d'impôt que de paraître délivrer le pays du joug des anciennes formalités (1) ». Il s'efforça de créer des règles fiscales modelées sur les idées nouvelles, sans pouvoir d'ailleurs s'affranchir du passé qu'il venait de renier. Cette double tendance aboutit à ériger un système bâtard, copié maladroitement sur la législation antérieure, et qui, pour consacrer la liberté et la modération du nouveau régime, laissait le fisc sans défense en face du redevable : application particulièrement déplorable, en droit fiscal, de cette idée, émanée du principe individualiste, que la bonne foi native du citoyen dispense le législateur d'établir des sanctions énergiques.

En matière d'évaluation de la propriété, l'article 5 de la loi des 5-17 décembre 1790 disposait « qu'à l'égard des actes portant transmission de propriété ou d'usufruit, à titre gratuit, échanges et autres titres qui ne comporteront pas de prix, le droit d'Enregistrement sera réglé... d'après la déclaration que les parties seront tenues de faire, de ce que les immeubles payent de

(1) STOURM : *Les finances de l'Ancien Régime et de la Révolution*, tome I, p. 422.

contribution foncière, et dans le rapport du principal au denier vingt-cinq du revenu desdits biens [1] ».

L'Assemblée Constituante innovait, d'une façon heureuse, en basant l'impôt dû à l'occasion des transmissions à titre gratuit, quelles qu'elles soient, sur la somme obtenue en multipliant par 25 le revenu des biens, tel qu'il résultait des rôles de la contribution foncière. C'était uniformiser des règles jusqu'alors trop diverses, et formuler une base de liquidation en somme acceptable.

Mais aussitôt après, elle retombait dans les erreurs de la législation royale en reprenant dans ses ruines le procédé forfaitaire du « plus fort droit ». « Faute de déclaration de prix, dit-elle, ou de l'estimation de tous les objets désignés, le droit d'Enregistrement sera perçu sur une évaluation provisoire de 15.000 livres » (art. 5).

En outre, la loi supprimait l'expertise, ne laissant ainsi aucun moyen de découvrir les omissions ou insuffisances, et rendant inefficace la pénalité du double droit, applicable en cas de dissimulation (art. 6). Il arriva de cette loi, comme de beaucoup d'autres conçues à la même époque; elle était trop généreuse; elle ouvrait une large porte à la fraude et diminuait les recettes, en privant l'Administration d'une foule de moyens de percevoir [2]. »

Une réforme radicale s'imposait : elle fut réalisée par la loi du 22 frimaire An VII.

(1) V. DALLOZ : V° Enregistrement, note sous le n° 22, p. 10.
(2) CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD, *Traité des Droits d'Enregistrement.* (1839)

La nécessité impérieuse de relever les finances de la Révolution, compromises par l'imprévoyance d'hommes dont la perspicacité fiscale n'égalait pas la bonne volonté, détermina les législateurs du Directoire à abandonner les tendances primitives du droit intermédiaire, pour recourir à des solutions dénuées de toute idéologie. L'expérience leur avait prouvé que c'est une faute de confier l'exécution des lois fiscales à la bonne volonté des contribuables. Ils eurent la sagesse de sortir de l'ornière et de jeter bas le fardeau des erreurs philosophiques du temps, qui ne pouvait que paralyser leurs efforts, pour revenir aux principes de la saine logique et du bon sens.

Ils placèrent résolument dans le passé le point de départ de leurs perfectionnements, comprenant que toute création n'est qu'une transformation, et que le meilleur remède à la situation financière consistait à reprendre à l'Ancien Régime ses procédés d'imposition; ceux-ci avaient du moins l'avantage de justifier d'une longue expérience et d'une productivité éprouvée. Leur œuvre consista donc à choisir, avec circonspection, ces éléments utilisables, à les développer, en les adaptant aux idées nouvelles.

Bien que les financiers de l'An VII se soient proposé comme but de procurer de nouvelles ressources au Trésor, ils n'en cherchèrent pas moins à fixer la législation par l'établissement de principes fondamentaux, et c'est ainsi qu'ils eurent le rare honneur de jeter les bases d'une organisation fiscale qui, sur beaucoup de

points, inspire encore profondément notre législation actuelle.

La loi du 22 frimaire An VII pose, d'une façon formelle et générale, le principe de l'assiette de l'impôt sur les valeurs, en matière de droits de mutation : « Le droit proportionnel est établi... pour toute transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance des biens meubles et immeubles, soit entre vifs, soit par décès... Il est assis sur les valeurs. » (Art. 4.)

C'est le corollaire nécessaire du grand principe d'égalité, au nom duquel s'était fait la Révolution, et la stricte application des termes mêmes, contenus dans le célèbre arrêt du 4 août 1789, « la perception se fera sur tous les citoyens et sur tous les biens, de la même manière et dans les mêmes formes ». Le droit proportionnel, atteignant les transmissions de valeurs, doit être calculé sur le montant de ces valeurs en mouvement. Principe essentiel, fondamental, et d'une application obligatoire en matière de liquidation des droits.

La loi de 1790, il faut le reconnaître, avait déjà eu des préoccupations d'égalité; elle était même fermement pénétrée du principe de la juste contribution de tous aux charges, mais les anciens errements l'avaient empêchée d'en déduire toutes ses conséquences logiques, ou l'avaient même amenée à conserver des procédés de taxation manifestement contraires aux idées nouvelles, tel celui du « plus fort droit ».

De même, longtemps avant que la loi de frimaire n'ait établi dans son article 4 la base du droit proportionnel sur les valeurs, les lois du contrôle avaient édicté

que l'impôt de mutation des biens serait payé, à défaut de prix exprimé, « sur la valeur d'iceux ». Mais on ne peut y voir l'application rigoureuse d'un principe. La loi de frimaire a été, en réalité, la première, sinon à formuler, du moins à développer dans la législation fiscale cette nouvelle règle d'imposition, et à en tirer toutes les conséquences logiques.

La liquidation des droits sur les valeurs suppose, tout d'abord, traduite en capital, la base sur laquelle l'impôt doit être assis.

Or, la valeur des choses est infiniment variable. Elle change suivant le rapport sous lequel on l'envisage ; elle est subjective. L'argent lui-même a plus ou moins de valeur, suivant le besoin de celui qui le recherche. Tel immeuble en a peu pour l'un, qui en a beaucoup pour l'autre. Tel champ, bien cultivé, a plus de valeur que tel autre de la même qualité, mais négligé par son possesseur. Un terrain situé à proximité d'une ville ne sera pas évalué de la même façon par un cultivateur ou un industriel, car les avantages qu'il présente aux yeux de l'un et de l'autre sont différents. L'évaluation absolue, objective des choses, est donc impossible, car la valeur est en elle-même essentiellement mobile et relative.

Mais tout impôt, pour bien fonctionner, doit avoir des bases stables et certaines ; c'est même là une des règles fondamentales formulées par Adam Smith. Tout particulièrement en notre sujet, il ne peut être question de suivre la matière imposable dans des variations de valeur qui, étant individuelles et subjectives, sont par nature indéterminables.

A défaut de règles d'une application parfaite, qui ne peuvent être du domaine du droit fiscal, le législateur a dû imposer un mode déterminé d'évaluation, une valeur légale. La logique exigeait qu'il n'y eût qu'un mode unique, qu'une seule valeur légale, puisque aussi bien il n'y avait qu'un seul objet, la propriété immobilière. Pour des raisons purement historiques, déjà entrevues, notre législation a admis deux sortes de valeurs légales : la valeur *vénale* et la valeur *basée sur le revenu.*

L'une, représentée par le prix moyennant lequel une chose est ou peut être vendue;

L'autre, déduite de la somme qu'en donne ou pourrait donner un locataire ou fermier.

Sans doute, le premier mode contient une approximation — il n'en peut être autrement —; celle-ci se mesure par l'écart, en plus ou en moins, qui sépare, pour un contribuable, la valeur réelle qu'il attribue à la chose, de sa valeur d'échange. Toutefois, approximation réduite au minimum, puisque le jeu normal des lois économiques maintient le plus souvent ces deux valeurs dans un voisinage immédiat.

Le second mode est loin d'être aussi satisfaisant. Comment, en effet, étant donné le revenu d'un immeuble, en déduire, directement et avec certitude, sa valeur réelle? Le revenu d'un bien est aléatoire et variable. Tel propriétaire dira de sa maison : « elle me rapporte bien ». Tel autre de la sienne : « je ne l'ai pas louée cher ». Qu'est-ce à dire, si ce n'est que le produit n'est souvent pas en rapport avec la valeur réelle de la chose,

et qu'il est différent, dans bien des cas, du revenu normal escompté.

En supposant établi le rapport cherché entre la valeur et le revenu pour un immeuble donné — admettons-le, par exemple, égal à 20, ce qui signifie que la valeur est égale à 20 fois le revenu, — est-il possible d'admettre qu'il vaudra nécessairement pour tous les immeubles ? Cette détermination d'un coefficient inflexible introduit fatalement une grosse part d'approximation et d'arbitraire. Dans la mesure d'une chose aussi souple et variable que la valeur, une règle rigide ne peut aboutir qu'à une solution approchée et imparfaite.

Quoi qu'il en soit, inspirée de la longue tradition antérieure, la loi de frimaire conserva les deux modes d'évaluation, sans prendre garde à l'illogisme qu'ils impliquaient. Il est vrai que si le revenu est, en principe, une base de taxation défectueuse et critiquable, il présente du moins cet avantage certain d'être facilement déterminable et de se prêter ainsi à un contrôle plus facile. Cette raison put paraître déterminante aux législateurs de l'An VII, qui eurent avant tout pour dessein marqué et pour préoccupation principale de fournir des ressources au Trésor. De fait, on peut penser qu'il eût été hasardeux, à cette époque, de généraliser le principe de l'évaluation en valeur vénale, à coup sûr plus rationnel et mieux fondé, mais dont l'efficacité fiscale, aux mains d'une Administration inexpérimentée, eût, certes, été plus aléatoire.

Une conséquence nécessaire découle du principe de l'établissement de l'impôt sur les valeurs, c'est l'obli-

gation pour le redevable de déclarer la valeur des immeubles transmis. La législation royale et même la loi de 1790 admettaient, en matière de mutations à titre gratuit, l'absence d'évaluation ; dans ce cas, c'était le « plus fort droit » qui était perçu. Cette règle aboutissait fatalement à la fraude, et était contraire à toute idée de proportionnalité. Désormais, plus de perception d'office ni de taxation forfaitaire; le déclarant doit nécessairement fournir les bases d'évaluation des immeubles soumis aux droits.

Ayant ainsi posé le principe de l'évaluation obligatoire, la loi de frimaire, dans son article 15, décide : « La valeur de la propriété... des immeubles est déterminée, pour la liquidation et le paiement du droit proportionnel, savoir... : 7° Pour les transmissions de propriété entre vifs, à titre gratuit, et celles qui s'effectuent par décès, par l'évaluation qui sera faite et portée à vingt fois le produit des biens ou le prix des baux courants, sans distraction des charges. »

Cette méthode du revenu capitalisé est de rigueur, en ce sens qu'on ne saurait admettre une autre base de déclaration; elle s'impose aux parties. La loi indique deux moyens de déterminer le revenu : la déclaration des parties et les baux courants. Toutefois, ce n'est qu'à défaut de bail courant que le produit des biens transmis par décès doit faire l'objet d'une déclaration estimative. Cette interprétation, maintes fois confirmée par la Cour de Cassation, résulte du texte de l'article 19 qui n'accorde le recours à l'expertise que s'il est impossible de préciser, par des actes, le revenu des biens.

La loi de frimaire dispose que le mode d'évaluation, d'après le revenu, est également applicable en cas d'échange. C'est une exception remarquable à la règle, qu'en matière de mutation à titre onéreux, le droit est perçu sur la valeur vénale. « La valeur de la propriété sera déterminée... pour les échanges, par une évaluation qui doit être faite en capital, d'après le revenu annuel, multiplié par 20, sans distraction des charges. » (Art. 15 : 4°.) La raison évidente qui a amené le législateur à traiter l'échange comme les mutations à titre gratuit, c'est que, dans ce contrat, il n'y a aucune stipulation de prix. L'Ancien Régime connaissait déjà cette assimilation, et le Directoire ne fait que la consacrer.

Enfin la loi de frimaire organise l'expertise, qu'avait imprudemment rejetée la loi de 1790. Le législateur, effrayé des conséquences désastreuses de cette imprévoyance, n'avait d'ailleurs pas attendu une réforme générale des droits d'Enregistrement pour rétablir les moyens de contrôler les déclarations des parties. La loi du 9 vendémiaire An VI avait posé à nouveau le principe de l'expertise, en matière de mutations par décès, et, en l'An VII, on ne devait se borner qu'à étendre cette disposition à tous les actes à titre gratuit : « Il y aura également lieu à requérir l'expertise des revenus des immeubles transmis, en propriété ou usufruit, à tout autre titre qu'à titre onéreux, lorsque l'insuffisance dans l'évaluation ne pourra être établie par actes qui puissent faire connaître le véritable revenu des biens. » (Art. 19.)

Etablissement de l'impôt proportionnel sur les valeurs; évaluation obligatoire; principe du revenu capitalisé; expertise, telles sont, en résumé, les bases jetées par la loi de frimaire pour la liquidation des droits, en matière de mutations à titre gratuit et d'échanges.

En l'An VII, le capital obtenu en multipliant le revenu par 20 représentait sensiblement la valeur réelle des immeubles à cette époque; le procédé donnait des résultats acceptables.

Mais les facteurs économiques, en constante évolution, devaient rompre cette concordance approximativement réalisée par la loi de frimaire. En effet, la propriété immobilière, très dépréciée au lendemain de la Révolution française, se releva par la suite progressivement, si bien qu'un immeuble *rural* d'un rapport de 4.000 francs qui, en l'An VII, valait environ 80.000 fr., en valait, en 1875, au moins 100.000. En d'autres termes, les immeubles, à cette dernière date, produisaient un revenu non plus de 5 p. cent, mais à peine de 4 p. cent.

En ce qui concerne les immeubles *urbains*, au contraire, le rapport du revenu à la valeur n'avait pas varié d'une manière sensible, et il n'y avait pas lieu de reviser, pour eux, le taux primitivement fixé à 20.

Mais, relativement à la propriété rurale, capitaliser par 20 le revenu des immeubles aboutissait à ne percevoir l'impôt que sur les quatre cinquièmes de leur valeur réelle. La nécessité d'une réforme fut exposée en ces termes par M. Mathieu Bodet : « Personne

n'ignore que la propriété non bâtie ne produit pas aujourd'hui un revenu supérieur en moyenne à 3 p. 100. Or, tandis que les transmissions à titre gratuit et par décès de biens meubles de toute nature et même les mutations de propriétés immobilières bâties supportent l'impôt sur leur valeur intégrale, les immeubles ruraux ne sont assujettis aux droits que sur les 4/5 à peine de cette même valeur.

Un tel résultat constitue, dans la répartition des charges publiques, une inégalité que la situation de nos finances ne permet pas de laisser subsister plus longtemps (1). »

Cette dernière considération détermina le législateur à reviser l'assiette de l'impôt. L'estimation en valeur vénale, parce qu'elle permet à l'impôt de se modeler sur la matière soumise aux droits, en l'y adaptant automatiquement, eût remédié à cette péréquation, défectueuse et injuste, des charges de la propriété foncière. Une réforme logique et complète eût donc consisté à substituer purement et simplement la valeur vénale au revenu capitalisé. On se contenta pourtant d'atténuer le mal par une augmentation du taux de capitalisation pour les immeubles ruraux. « Pour arriver à une égalité absolue, déclarait M. Mathieu Bodet, la liquidation des droits devrait avoir pour base la valeur vénale. Mais nous avons dû considérer qu'il importe de ménager un état de choses qui remonte à de longues années ; qu'en

(1) *Exposé des motifs de la loi du 21 juin* 1875. J. Off. 12 janvier 1875, p. 260.

élevant de 20 à 25, en ce qui concerne les propriétés non bâties, le multiple de capitalisation, on ferait disparaître une inégalité et on assurerait au Trésor une ressource importante, tout en conservant un système de perception connu des contribuables, familier aux employés, et que l'Assemblée a perfectionné en votant, en 1871, les dispositions relatives à l'Enregistrement obligatoire des baux.

» Cette réforme s'appliquerait à toutes les mutations qui, d'après la loi du 22 frimaire An VII, supportent le droit de transmission sur le revenu capitalisé (1). »

Ces déclarations sont intéressantes, car elles contiennent l'aveu des inconvénients du système employé jusqu'alors. On reste sans doute attaché à ce système, mais on le sait défectueux. On ne le supprime pas, — ce serait, croit-on, trop hardi et prématuré, — mais on le condamne en principe.

A la suite d'un rapport fait au nom de la Commission du Budget par M. Bertauld, membre de l'Assemblée Nationale, la réforme projetée fut réalisée par l'article 2 de la loi du 21 juin 1875, ainsi conçu :

« Dans tous les cas où, conformément à l'article 15 de la loi du 22 frimaire An VII, le revenu doit être multiplié par 20 et par 10, il sera à l'avenir multiplié par 25 et par 12 1/2.

» Cette disposition ne s'appliquera qu'aux immeubles ruraux. »

(1) *Exposé des motifs de la loi du* 21 *juin* 1875. J. Off. 12 janvier 1875, p. 260.

Que faut-il entendre par immeuble rural ? « C'est [1] la nature et non la situation d'un fonds qui doit être considérée pour savoir s'il est urbain ou rural. Le caractère de l'immeuble se détermine par sa principale destination.

Est urbain, l'immeuble principalement affecté à l'habitation ou à un usage soit industriel, soit commercial.

Est rural, l'immeuble principalement affecté à la production des récoltes agricoles, à la production des fruits naturels ou artificiels, prairie, terre labourable ou vignoble [2]. »

Il semble que cette première atteinte à l'intégrité des dispositions de la loi de frimaire, en notre matière, ait été comme le signal de nouvelles attaques contre un système qui, par sa vieillesse même, semblait intangible et sacré.

Dans le dernier quart du XIX[e] siècle, nous assistons à l'éclosion de nombreux projets, ayant tous ce caractère commun de tendre à substituer en totalité ou en partie la valeur vénale au revenu capitalisé, comme moyen d'évaluation.

On s'aperçut bien vite, en effet, que la réforme de 1875 n'était qu'un replâtrage insuffisant, qu'une mesure

(1) *Rapport de M. Bertauld.* J. Off. Juin 1875. Annexe 3003, p. 3678.

(2) Quant à l'application de ces principes, voyez : Sol. 28 août 1877; Dict. Enregistr. V° Successions: p. 1749. — Alençon, 17 décembre 1877; R. p. 4857. — Avignon, 4 avril 1878; R. p. 5023. — Sol. 6 avril 1878; R. p. 5022. — Sol. 22 août 1878; R. p. 5074. — Vitry-le-François, 6 février 1879; R. p. 5168. — Sol. 4 mars 1879. — Troyes, 11 août 1880; R. p. Table 1880, p. 744. — Sol. 21 février 1882; R. p. 5893. — Valenciennes, 13 mars 1895. J. E. 24720. — Voyez aussi Dict. Enregistr. V° Successions, 1749 et 1750.

bâtarde, et que les taux de capitalisation qu'elle adoptait ne correspondaient déjà plus, quelques années après, à la réalité des choses.

A une époque où les charges publiques s'étaient accrues dans d'énormes proportions, il devenait particulièrement nécessaire d'en assurer équitablement la répartition. La République parlementaire, issue de la Constitution de 1875, se devait à elle-même de consacrer tous ses efforts à la solution d'un problème si important.

Au reste, les auteurs des divers projets, qui furent émis à ce moment, ne se proposèrent pas directement pour but la révision des systèmes d'évaluation. Les modifications qui, en cette matière, furent apportées par la suite, se firent sous une autre enseigne : elles furent introduites à l'occasion du principe de la distraction des charges héréditaires, pour la perception du droit de mutation par décès. « La distraction du passif, disait M. Emile Jamais, et la perception du droit sur la valeur intégrale de l'actif libéré de toutes charges, sont deux idées qui se correspondent et qui se déduisent l'une de l'autre. Toutes deux sont conformes à l'équité et aux principes généraux de notre législation fiscale. » (Rapport de la Commission du Budget de 1890.) Le passif ne pouvait, en effet, être régulièrement imputé que sur la valeur vénale de l'immeuble transmis; il ne pouvait l'être sur la valeur en quelque sorte forfaitaire résultant de la capitalisation du revenu brut au denier 25 pour les immeubles ruraux et au denier 20 pour les immeubles urbains. « La Commission a pensé, est-il dit

dans le rapport précité, que dès l'instant où le principe de la déduction du passif est introduit dans notre législation, il faut l'accepter avec tous ses résultats. Il n'y a que des avantages à rendre uniforme le mode de perception de l'impôt de mutation par décès, et à traiter de la même manière toutes les catégories de contribuables qui devront désormais supporter le droit de succession, sur l'émolument réel et net qu'ils recueillent. »

Toutefois, afin de conserver au Trésor le bénéfice des précieux moyens de vérification que l'Administration de l'Enregistrement avait depuis longtemps réunis et entretenus, pour le contrôle des évaluations en revenu, l'article 4 du projet disposait que la valeur vénale déclarée « ne pourrait être inférieure au produit de la capitalisation du revenu, faite au denier 20 pour les immeubles urbains, et au denier 25 pour les immeubles ruraux, conformément aux lois existantes. »

M. Jamais ayant été appelé à faire partie du Gouvernement, les travaux de la Commission subirent un temps d'arrêt. M. Boudenoot, nouveau rapporteur, déposa le 4 juillet 1892 un rapport supplémentaire qui, comme le premier, admettait que l'impôt successoral fût assis sur la valeur vénale des immeubles, sans que, toutefois, cette valeur pût descendre au-dessous du revenu multiplié par 20 ou par 25, selon la distinction admise.

La cinquième législature prit fin avant que ce rapport ne soit venu en discussion.

Le 8 février 1894, M. Burdeau, Ministre des Finances,

déposa sur le bureau de la Chambre un projet de loi portant modification du régime fiscal, en matière de successions et donations, et dont les dispositions relatives à la perception du droit de mutation s'inspiraient directement des rapports précédents.

Ce programme fut repris, quelques mois plus tard, par M. Poincaré, alors Ministre des Finances, dans un projet de loi déposé par lui en juillet 1894, pour prendre place dans le budget de 1895. Il proposait de substituer, pour tous les immeubles, la valeur vénale à la valeur calculée d'après le revenu. L'article 4 contenant cette réforme était ainsi rédigé :

« Le droit de mutation par décès sera liquidé, quant aux immeubles, sur la valeur vénale des biens, et sans que cette valeur soit inférieure au produit de la capitalisation du revenu faite au denier 20 pour les immeubles urbains et au denier 25 pour les immeubles ruraux. La déclaration de la valeur vénale sera accompagnée de la déclaration du produit des biens ou des prix des baux courants, telle que cette dernière est exigée par les lois existantes.

Les insuffisances d'évaluation, soit en valeur vénale, soit en revenu, seront constatées par voie d'expertise, s'il y a lieu, et réprimées, le tout selon les règles actuellement en vigueur.

La demande en expertise, qu'elle ait pour objet la valeur vénale ou le revenu, sera portée, dans tous les cas, au Tribunal de première instance, dans le ressort duquel les biens sont situés. »

Ces propositions, qui n'étaient d'ailleurs que la repro-

duction, à peu près textuelle, de celles déposées par MM. Burdeau, Boudenoot et Jamais, furent favorablement accueillies par la Commission du Budget de 1894. Le rapport fait en son nom par M. Paul Doumer fit ressortir que la substitution, pour le calcul des droits de succession, de la valeur vénale des biens au revenu capitalisé, était juste en elle-même. Ce n'est pas, en effet, sur les bénéfices d'une propriété que l'impôt est prélevé, mais sur la valeur même de cette propriété ; l'impôt de mutation est un impôt sur le capital, et non sur le revenu. Un domaine de pur agrément, qui ne produit à son possesseur aucun revenu, n'en constitue pas moins une richesse dont l'Etat garantit la possession et la transmission, et que le droit de mutation doit atteindre dans des proportions égales à celles où il frappe une propriété de rapport. A cet égard, la disposition nouvelle, bien que s'appliquant à tous les immeubles sans distinction, était surtout destinée à atteindre les hôtels particuliers, propriétés d'agrément, parcs, châteaux entourés de vastes dépendances, qui, tout en donnant parfois un faible revenu, ont une valeur considérable et représentent un capital important.

L'article 4 du projet Poincaré paraissait ne devoir rencontrer aucune résistance, et M. Paul Doumer pouvait affirmer dans son rapport que la substitution de la valeur vénale au revenu capitalisé était une réforme « sur laquelle l'accord semblait aussi complètement fait que sur celle relative à la déduction des dettes dans les successions ». (Rapport précité.) Au surplus, les nombreuses propositions, tendant à modifier l'évalua-

tion de la propriété immobilière, avaient créé un courant d'idées tel, qu'il était permis de croire le terrain suffisamment préparé et la réforme sur le point d'aboutir.

La Commission du Budget de 1895 repoussa cependant le projet. Dans un rapport supplémentaire qu'il fit au nom de cette Commission, M. Paul Doumer expliqua ainsi cet échec : « Ce qui a été surtout critiqué dans les dispositions de l'article 4, c'est la faculté laissée à l'Administration de choisir le mode d'évaluation le plus avantageux pour le Trésor, soit comme aujourd'hui le revenu capitalisé des immeubles, soit leur valeur vénale. Le reproche fait sur ce point à l'ancien projet a paru fondé à la Commission, comme au Gouvernement. » Evidemment, cette option laissée à la Régie donnait prise à une objection très sérieuse : si la valeur vénale est la seule base admissible, pourquoi donner à la Régie la faculté de percevoir l'impôt d'après le revenu capitalisé ? « Il fallait donc choisir. On pourrait disserter longuement sur les avantages théoriques de l'un et de l'autre procédés. Ce sont des raisons de fait qui nous ont déterminés au maintien du *statu quo*. Substituer la valeur vénale au revenu capitalisé comme il l'est actuellement au denier 25, c'était imposer un surcroît de charges à la propriété rurale dont le revenu est presque toujours inférieur à 4 p. cent et dont la situation, à l'heure présente, n'est pas tellement prospère qu'on ait le droit de la surcharger. En outre, l'Administration a, de longue main, amassé une foule de documents et de renseignements sur le revenu des biens

ruraux, qui lui permettent de contrôler les déclarations des héritiers ou légataires. C'était perdre, au grand détriment du Trésor, le fruit de ce patient travail, que d'abandonner la méthode du revenu capitalisé.

» Les dispositions de l'article 4 de l'ancien texte qui devaient produire un surcroit de recettes de 7.600.000 francs par suite du choix des modes d'évaluation, laissé à l'Enregistrement, ont donc été abandonnées (1). »

En conséquence, le projet qui fut voté par la Chambre des Députés ne contenait aucune disposition relative à l'estimation de la propriété immobilière.

Ce sont donc bien des considérations de fait qui provoquèrent l'échec de l'évaluation en valeur vénale, dont la supériorité de principe n'était plus contestée. A vrai dire, la réforme était écartée, dans l'attente de meilleures conditions d'application, plutôt que rejetée définitivement; elle continuait à s'imposer aux esprits et à s'offrir aux méditations du législateur. L'évaluation en valeur vénale, qui n'avait pu être introduite en bloc dans notre législation fiscale, devait être, quelques années plus tard, partiellement consacrée, en attendant que la loi de 1918 ne l'admette dans toute son ampleur et sa généralité d'application.

Si le Parlement avait jugé inopportune et prématurée une réforme complète et radicale de la liquidation des droits de mutation, il estima que, du moins, rien ne s'opposait à une application limitée de l'évaluation en

(1) *Rapport supplémentaire Doumer.* J. O. 19 nov. 1894 : Ch. annexe 1894, p. 893.

valeur vénale. Il s'aperçut en effet que, pour toute une catégorie d'immeubles, l'adoption de ce nouveau mode aurait eu pour résultat de corriger un « privilège fiscal » inadmissible, en même temps qu'il aurait permis de procurer au Trésor un supplément de revenu fort appréciable; il s'agissait des immeubles dont la nature est de ne produire aucun revenu, ou de produire un revenu extrêmement faible et sans proportion aucune avec la valeur vénale. Tels sont les terrains à bâtir, sur lesquels peut s'exercer la spéculation, les châteaux, parcs, propriétés d'agrément.

D'après la législation antérieure à 1901, si le *de cujus* possédait des biens fonciers de cette nature, leur valeur était déterminée en multipliant leur revenu par 20 ou 25, suivant qu'il s'agissait d'immeubles urbains ou d'immeubles ruraux, ce qui donnait une valeur taxable tout à fait inférieure à leur valeur marchande. Il y avait là une inégalité à réparer.

L'Administration prit l'initiative d'une proposition dans ce sens, qui fut présentée au Sénat et insérée dans un projet rapporté par M. Dauphin [1]. Il y est dit : « L'Administration aura la faculté de liquider le droit de mutation par décès sur la valeur vénale, en ce qui concerne les immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu. Les insuffisances d'évaluation en valeur vénale seront constatées par voie d'expertise, s'il y a lieu, et réprimées selon les lois en vigueur. »

(1) Sénat. J. O. Doc. Parl. nov. 1898, p. 529.

Cet article voté par le Sénat fut inséré, avec l'ensemble de la réforme fiscale, dans le projet de budget pour 1901, le Gouvernement ayant jugé que cette réforme, après les travaux nombreux et les discussions approfondies auxquels elle avait donné lieu dans les deux Chambres, pouvait bénéficier, sans inconvénients, des formalités rapides de la procédure budgétaire. La Commission du Budget de la Chambre se rendit aux raisons exposées par M. Mesureur, rapporteur, et adopta l'article.

Lors de la discussion à la Chambre des Députés, M. Baron demanda au Ministre des Finances quel sens il fallait attribuer à ces mots : « immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu ». Quels sont, en effet, les immeubles dont la destination actuelle n'est pas de « procurer un revenu » ? A cette question, le Ministre répondit : « C'est une question de fait; nous avons, je crois, trouvé la meilleure solution en disant : « Les immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu. C'est là, suivant moi, le criterium le meilleur. Il est difficile d'imaginer une formule qui réponde mieux à la variabilité des cas qui se présenteront. L'article 12 sera appliqué aux immeubles dont le revenu n'est pas en proportion avec leur valeur réelle (1). »

Cette explication n'éclaircissait pas la question, et la distinction des immeubles productifs, ou non, de

(1) Ch. Séance du 16 nov. 1900. J. O. du 17, p. 2103.

revenu, devait soulever dans la pratique de multiples difficultés.

Au cours des débats qui eurent lieu devant la Haute-Assemblée, l'intervention de M. Louis Legrand permit de préciser sur deux points le texte de l'article 13, voté par la Chambre des Députés et transmis au Sénat. Tout d'abord, quant au champ d'application du nouvel article, le Ministre des Finances, M. Caillaux, déclara expressément qu'il s'étendait aussi bien aux mutations à titre gratuit entre vifs, qu'aux mutations par décès. La seconde modification apportée à la rédaction de l'article est relative aux mots : « L'Administration aura le *droit* de liquider le droit... » Cette expression, qui paraissait donner la liberté du choix au fisc, ne répondait pas à la pensée du législateur. Une semblable disposition, insérée dans le projet Poincaré, avait été l'une des causes principales de sa défaveur. Nul doute qu'il n'était pas dans l'intention de la Commission du Budget de rétablir une faculté condamnée de tous, et qu'il n'y avait là qu'une rédaction défectueuse. D'ailleurs, M. Caillaux, intervenant dans la discussion, dissipa toute équivoque en posant formellement qu'il ne pouvait être question de laisser l'Administration choisir à son gré entre deux modes de détermination de la valeur imposable (1).

A la suite de ces observations, une rédaction nouvelle fut adoptée, qui devint l'article 12 de la loi du 25 février 1901, conçu en ces termes : « Les droits de

(1) Sénat, séance du 25 janvier 1901, J. O. du 26. Déb. Parl. pp. 98 et 104.

mutation, à titre gratuit, entre vifs et par décès seront liquidés sur la valeur vénale, en ce qui concerne les immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu. Les insuffisances d'évaluation, en valeur vénale, seront constatées par voie d'expertise, s'il y a lieu, et réprimées selon les règles actuellement en vigueur. »

Des amendements présentés au Sénat par MM. Prévet et Fortier et tendant, le premier à opérer pour les immeubles la déduction des charges, sous certaines conditions, et le second à permettre au contribuable de se faire rembourser le droit perçu en trop à la suite d'une déclaration exagérée, furent repoussés (1).

Les dispositions nouvelles laissaient aux parties le soin de déclarer, soit dans l'acte de donation, soit en acquittant le droit de mutation par décès, la valeur vénale des propriétés d'agrément, parcs, châteaux et autres immeubles dont la destination n'est pas de procurer un revenu.

Mais l'article 12 réservait à la Régie le droit de contrôler la sincérité et l'exactitude de ces évaluations en valeur vénale et d'en constater l'insuffisance par voie d'expertise. Cette expertise était assujettie aux formes et aux règles spéciales aux insuffisances de prix, à l'exclusion de celles concernant les insuffisances de revenu.

Bien que les échanges de biens immeubles fussent, comme les donations ou les successions, passibles de

(1) Sénat, séances des 25 et 28 janvier 1901, *J. O.* des 26 et 29. Déb. Parl.

l'impôt sur le revenu capitalisé, le nouveau mode de détermination de la valeur imposable des propriétés, non productives de revenu, restait étranger à cette catégorie de transmissions. L'article 12 de la loi de 1901 ne vise en effet que les mutations à titre gratuit.

La loi des 25 juin et 4 juillet 1902, qui a défini et réglementé le bail emphytéotique, a apporté à la loi de frimaire une nouvelle atteinte; tout en étant d'une importance secondaire en notre matière, elle est un indice de la tendance du législateur à abandonner les méthodes de taxation forfaitaire, pour atteindre la valeur réelle du bien transmis. Le paragraphe 2 de l'article 14 porte : « Les mutations de toute nature ayant pour objet, soit le droit du bailleur, soit le droit du preneur, sont soumises aux dispositions de la loi du 22 frimaire An VII et des lois subséquentes, concernant les transmissions de propriété d'immeubles. Le droit est liquidé sur la *valeur vénale* déterminée par une déclaration estimative des parties. » C'est donc toujours la valeur vénale, tant du domaine direct que du domaine utile, qui doit être comprise dans l'acte de donation, d'échange ou dans la déclaration de succession.

Quelques années plus tard, une loi du 26 décembre 1908 apporta, de nouveau, une modification partielle aux méthodes d'évaluation en vigueur. L'article 7 de cette loi est ainsi conçu : « Pour la perception du droit d'Enregistrement sur les échanges et mutations à titre gratuit, entre vifs et par décès, d'immeubles bâtis non

loués, autres que les usines, le produit ou revenu annuel de l'immeuble est déterminé par la valeur locative réelle, telle qu'elle est établie pour l'assiette de la contribution foncière de l'année de l'échange, de la donation ou du décès. »

Il était destiné à remédier à un inconvénient qui se produisait, en cas de transmission, par décès ou entre vifs, d'immeubles bâtis, non loués. D'après la législation alors en vigueur, si l'immeuble ainsi transmis était loué, point de difficulté : le bail déterminait directement le revenu. Mais si l'immeuble compris dans la donation ou la déclaration de succession n'était pas loué, l'héritier ou le légataire était tenu de déclarer l'importance du produit de l'immeuble, c'est-à-dire sa valeur locative ou son revenu brut : évaluation le plus souvent très délicate et en tout cas fort atténuée par des redevables qui connaissaient, par avance, toutes les difficultés d'un contrôle efficace. L'Administration possédait, il est vrai, l'arme de l'expertise, mais bien souvent elle devait y renoncer à cause des lenteurs, des complications et des frais élevés entraînés par cette procédure. Il parut donc très désirable au législateur d'adopter une base de perception fixe, d'ailleurs équitable, et qui ne dépendît plus du degré de sincérité de l'intéressé. Or, fit-on observer, « cette base existe tout au moins pour les propriétés bâties; on peut la trouver, ce semble, dans les évaluations faites par l'Administration des Contributions directes, conformément à l'article 34 de la loi du 8 août 1885, pour l'assiette de la contribution foncière des propriétés bâties. Des valeurs

locatives, déterminées dans ces conditions, offrent, pour les redevables, comme pour le Trésor, des garanties d'exactitude suffisantes, et dès l'instant qu'elles servent au règlement de l'impôt foncier, on ne voit pas pourquoi elles ne pourraient pas être adoptées comme bases de la perception de l'impôt de mutation par décès (1). »

Il parut même rationnel d'étendre les mêmes mesures à la perception des droits d'Enregistrement sur les échanges et les donations, puisque, dans l'une et l'autre hypothèse, la perception se faisait également sur un capital déterminé fictivement, en multipliant par 20 (ou par 25 pour les immeubles ruraux) le revenu annuel de l'immeuble.

Ces retouches partielles et successives étaient impuissantes à corriger les vices radicaux de la loi de frimaire. C'est ainsi que l'évaluation obtenue par la capitalisation du revenu fournissait dans la plupart des cas une base de beaucoup supérieure à la valeur réelle de l'immeuble, surtout en matière de propriétés bâties. L'injustice était d'autant plus criante, le mal d'autant plus aigu, que le tarif des droits de mutation venait d'être relevé par la loi de 1910 dans de sérieuses proportions.

Cette anomalie ne manqua pas d'attirer l'attention du législateur. Une enquête faite par M. le sénateur Fortier révéla des chiffres impressionnants. De son côté, l'Administration des Finances se livra à une étude qui ne

(1) *Rapport Doumer*, Ch. des Dép. J. O. Doc. Parl. Oct. 1908, p. 707.

fit que confirmer ces résultats. Il fallait, de toute nécessité, « introduire dans une loi aussi lourde, un peu plus de justice, un peu plus d'équité ».

MM. Duffoussat et Fortier, sénateurs, déposèrent, lors de la discussion de la loi de finances de 1910, un amendement permettant de prendre comme base, pour la déclaration de succession, la valeur fixée par le prix de l'adjudication qui pouvait intervenir à l'époque du décès; cet amendement fut renvoyé à la Commission du Budget qui, en 1913, déposa son rapport. Dans la séance du 23 mars 1914, au cours de la discussion du budget de 1914, MM. Bureau et Honnorat firent adopter par la Chambre des Députés une disposition plus réduite que l'amendement de MM. Duffoussat et Fortier, puisqu'elle limitait la déclaration, d'après la valeur vénale, au cas de vente judiciaire. Malgré les efforts de M. Fortier qui voulait en étendre le bénéfice à tous les cas où l'adjudication aurait lieu devant notaire, le Sénat ratifia la disposition adoptée par la Chambre, en portant seulement à un an, au lieu de six mois, le délai dans lequel la vente devait être effectuée. Ce fut l'objet de l'article 26 de la loi du 15 juillet 1914 (*J. O.* du 18 juillet 1914) qui dispose : « Lorsque, avant l'expiration des délais fixés pour les déclarations prévues par l'article 24 de la loi du 22 frimaire An VII, ou dans les six mois qui suivront l'expiration de ces délais, les immeubles dépendant de la succession auront été vendus par adjudication publique, soit devant notaire commis, soit à la barre du tribunal, les étrangers admis, avec la publicité prescrite par le Code de Procé-

dure civile, le prix de l'adjudication, augmenté des charges, sera pris comme base, pour la perception des droits de mutation par décès, à condition que la consistance des immeubles n'ait pas subi, dans l'intervalle, de transformation susceptible d'en modifier la valeur.

Il n'est pas dérogé aux dispositions de l'article 12 de la loi du 25 février 1901. »

Pour que le paiement des droits de mutation par décès puisse s'effectuer d'après le prix de vente de l'immeuble, l'article 26 exige donc : 1° que la vente ait lieu avant l'expiration du délai fixé pour la déclaration de succession; 2° qu'elle soit effectuée sous forme d'adjudication; 3° que cette adjudication soit faite devant notaire commis ou à la barre du tribunal; 4° qu'elle ait lieu avec admission d'étrangers; 5° qu'enfin l'immeuble n'ait subi dans sa consistance aucune transformation susceptible d'en modifier la valeur.

C'était là un remède insuffisant aux abus du système d'évaluation en vigueur, puisque la loi ne s'appliquait qu'aux mutations par décès, et que, même en cette matière, elle laissait subsister l'ancien mode, dans la plus grande majorité des cas. C'était néanmoins une nouvelle étape, un acheminement dans la voie de la réforme.

Malgré toutes les modifications apportées à la loi de frimaire depuis 1875, celle-ci subsistait, en somme, dans son essence et inspirait encore directement notre législation fiscale, en matière d'évaluation des immeubles. Le principe de l'An VII restait toujours en vigueur : son application en était seulement limitée. Un

tel système donnait lieu à des inconvénients si graves, et la vieille loi de frimaire possédait si peu sur ce point les qualités exigées d'une bonne loi fiscale, qu'un orateur put parler à la tribune « de monstrueuses iniquités, de révoltantes injustices et de véritables spoliations ».

DEUXIEME PARTIE

# Critiques adressées au système antérieur à 1918 Réformes proposées : Vote de la Loi du 27 Mai 1918

En résumé, les règles qui régissaient, avant la loi de 1918, l'évaluation de la propriété foncière, en matière de droits de mutation, étaient les suivantes :

Pour la perception du droit de vente, la valeur de l'immeuble était invariablement basée sur le prix, c'est-à-dire la valeur vénale. (L. du 22 frimaire An VII.)

En cas d'échange, de même qu'en cas de mutation à titre gratuit, entre vifs ou par décès, les immeubles étaient estimés d'après leur revenu brut, multiplié par un coefficient fixe, qui était de 20 pour les immeubles ayant le caractère urbain, et de 25 pour ceux ayant le caractère rural. L. du 22 frimaire An VII. — L. du 21 juin 1875.)

Quand il existait un bail en cours le revenu était déterminé par le prix du bail. Dans le cas contraire, il résultait de l'évaluation faite tous les dix ans par les Contributions directes. (L. du 28 décembre 1908.) Tou-

tefois, en ce qui concerne les usines, le revenu était établi par une déclaration des parties.

A ces règles il existait trois exceptions :

La première, édictée par l'article 12 de la loi du 25 février 1901, consistait à liquider, sur la valeur vénale, les droits de mutation par décès et de donation « des immeubles dont la destination n'est pas de procurer un revenu ».

La seconde était contenue dans l'article 14 de la loi du 25 juin 1902, qui prévoyait que le droit dû pour les mutations de toute nature, relatives au bail emphytéotique, serait basé sur la valeur vénale.

Enfin la troisième, introduite par la loi du 15 juillet 1914, décidait que le prix de l'adjudication, réalisée dans des conditions déterminées, servirait de base à la liquidation du droit.

Cet état de choses donnait lieu à des critiques très vives, qui trouvèrent leur écho dans les deux Chambres et provoquèrent des discussions nombreuses et des débats parfois passionnés. Plusieurs rapports présentés à la Chambre des Députés et au Sénat furent unanimes à reconnaître la gravité des erreurs de la législation en vigueur et l'urgence d'une réforme. Ces griefs, maintes fois formulés, peuvent être rangés sous trois chefs principaux : complexité, incohérence, inégalité.

Ce qui choque dans ce système, à première étude, c'est son absence d'unité. Cette législation, formée par modifications partielles et successives, est un ensemble de dispositions fragmentées, juxtaposées, sans lien ni plan, au hasard des circonstances, telle est la distinc-

tion des immeubles urbains et des immeubles ruraux, des immeubles productifs ou non de revenu; telles sont encore les règles particulières en cas d'immeubles non loués, mais autres que les usines, ou la forme spéciale de perception en cas d'adjudication intervenant dans des conditions bien déterminées. Autant de catégories d'immeubles, autant de sortes de transmission, autant de méthodes d'évaluation.

Il est de bonne législation financière, au contraire, d'avoir un système fiscal simple et facilement compréhensible pour tous. La complexité des textes engendre l'erreur et multiplie les procès. On peut se demander, par exemple, si la complication de nos lois actuelles sur les loyers n'a pas rendu plus aiguë la crise qu'elles voulaient conjurer, en facilitant les surprises et les manœuvres de spéculation, en ouvrant toute grande la porte aux argumentations et aux contestations, bref en créant des règles utiles, surtout aux plus malins ou aux plus audacieux.

Tout particulièrement, en droit financier, la clarté est de rigueur. Le contribuable doit pouvoir calculer ce qui lui est demandé par l'Etat, afin de connaître immédiatement s'il n'est pas surtaxé, ou si même l'impôt n'est pas illégalement levé. Toute obscurité dans la loi tend à favoriser l'arbitraire et, par là même, à instituer une insécurité fiscale fort préjudiciable à l'ordre social.

A ce point de vue, la législation antérieure à la loi de 1918 n'offrait pas, semble-t-il, toutes les garanties désirables. Ses dispositions, trop diversifiées, formaient un ensemble trop complexe, pour se prêter à une con-

naissance aisée de la part d'un contribuable moyennement éclairé. De plus, elles donnaient lieu, trop souvent, à des interprétations divergentes. Ainsi la loi de 1901, qui édicte l'évaluation en valeur vénale des immeubles « dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu », n'avait pas donné de ces immeubles une définition suffisamment nette et précise, pour mettre le contribuable à l'abri d'une décision arbitraire de l'Administration. La distinction des immeubles productifs ou non de revenu a été, dans la pratique, la source de multiples controverses et de procès nombreux que les tribunaux ont résolus suivant les circonstances particulières, mais sans parvenir à formuler une règle générale, qui n'existe d'ailleurs pas dans la loi (1).

De son côté, l'Administration s'est toujours attachée à démontrer que la valeur vénale devait servir de base à la perception, quand elle était supérieure au revenu capitalisé, c'est-à-dire qu'elle a cherché à faire prévaloir indirectement le criterium, dont elle n'avait pu obtenir la consécration du législateur, et qui consistait à asseoir le droit sur la valeur vénale, toutes les fois que celle-ci était supérieure au chiffre obtenu par le revenu capitalisé. Prétention exagérée et manifestement contraire à l'intention du législateur.

Ces divergences d'interprétation, jointes aux compli-

(1) V. notamment : Seine, 30 mars 1909, R. p. 11935. — Corbeil, 18 mai 1904, R. p. 10865. — Seine, 11 mai 1907, R. p. 11526. — Lille, 28 décembre 1908, R. p. 11874. — Marseille, 2 juillet 1909, R. p. 12069. — Seine, 12 novembre 1907, R. p. 11615 ; 31 octobre 1910, R. p. 12551. — Briey, 6 août 1909, R. p. 12051. — Rochefort, 23 novembre 1909, R. p. 12070.

cations de la loi, avaient en fait rendu le système d'une application assez délicate et d'un fonctionnement qui n'allait pas sans de nombreux froissements. Si la nécessité de simplifier la législation existante ne fut pas, en réalité, la raison déterminante de la réforme, il n'en est pas moins vrai que ce manque d'harmonie constituait dans notre droit fiscal une inélégance, un défaut même qui ne pouvait que nuire au recouvrement régulier de l'impôt.

Ce système compliqué était de plus incohérent. Il convient, en effet, de remarquer tout d'abord que les immeubles transmis, à titre gratuit, étaient assujettis à un mode d'évaluation différent de celui auquel étaient soumis les immeubles transmis à titre onéreux, sauf en cas d'échange, sans qu'on puisse justifier, par aucune raison de principe, cette dualité de traitement. Ces derniers étaient en effet estimés en valeur vénale, tandis que le revenu capitaliste restait, sauf exception, la règle générale pour les premiers. Il en résultait qu'un même immeuble, acquis à titre onéreux, puis transmis le jour même peut-être, par échange ou donation, se trouvait supporter des droits, calculés par la même Administration, sur des valeurs absolument dissemblables et dont la différence pouvait être considérable.

Que signifie de nos jours, objectait-on, ce procédé vieilli et imparfait de la capitalisation ? Pourquoi pas un mode unique d'évaluation, basé sur la valeur vénale? Est-ce qu'il viendrait à l'idée, lorsqu'il s'agit d'évaluer des valeurs mobilières, de prendre pour base le revenu de ces valeurs en le multipliant par un coefficient

quelconque ? Evidemment non, car il n'y a pas de rapport, du moins de rapport exact et réel, entre le revenu d'un titre et sa valeur en capital, et parce que cette valeur est essentiellement changeante. Aussi adopte-t-on comme base pour ces valeurs le cours de la Bourse, au jour de la transmission, c'est-à-dire la valeur vénale.

Même pour les immeubles, en cas de mutations à titre onéreux, on ne songe pas non plus à prendre pour base des droits de mutation la capitalisation du revenu; on asseoit le droit sur le prix porté dans l'acte, qui n'est pas autre chose en somme que la valeur vénale, déclarée par le vendeur et l'acheteur, sous réserve, bien entendu, du droit de contrôle du fisc et des sanctions qui y sont attachées, en cas de dissimulation. Pourquoi le mode d'évaluation appliqué pour les mutations à titre onéreux, et fonctionnant pour celles-ci sans difficulté, ne serait-il pas admis pour les transmissions à titre gratuit [1] ?

Au surplus, c'est la déclaration estimative des parties qui, de nos jours, prévaut généralement, qu'il s'agisse par exemple de la loi sur l'impôt sur le revenu, ou de celle sur les bénéfices de guerre.

Nul doute qu'une forme de taxation rigide et forfaitaire n'était plus en harmonie avec la législation actuelle et qu'elle constituait un procédé regrettable, une contradiction fâcheuse dans notre système financier.

Ces motifs inspirés du bon sens et de la saine logique

(1) Rapport BALITRAND, Ch. Déb. Parl. J. O. du 30 mars 1918, pp. 1203 et suiv.

rendaient la réforme très désirable, mais il en était un autre, celui-là dicté par un principe supérieur de justice et d'équité, qui l'exigeait impérieusement. La législation en vigueur — et c'est là le principal argument qu'on ait fait valoir pour son abolition — aboutissait à des inégalités choquantes, à de véritables iniquités. Elles résultaient de ce fait que tout spécialement les immeubles bâtis et loués, qui forment de beaucoup la catégorie la plus importante, se voyaient imposer des droits calculés sur une valeur surélevée. L'application de la loi conduisait à faire percevoir la taxe, d'une façon à peu près constante, sur une valeur supérieure d'au moins 25 p. cent à la valeur réelle.

Voici comment : ce qui était pris par l'Administration de l'Enregistrement comme base d'évaluation, c'était, suivant les termes mêmes de la loi de frimaire, le produit des biens ou le prix des baux courants, *sans distraction des charges*.

Autrement dit, pour déterminer la valeur de l'immeuble transmis, le fisc se basait sur le revenu *brut*, qu'il multipliait par 20 ou par 25, suivant le cas. Or, les contributions directes, assurances, frais d'entretien et charges de toute nature constituent un passif souvent très lourd, qui entre en déduction des sommes touchées par le propriétaire. Le droit se trouvait donc perçu sur les charges, c'est-à-dire sur une valeur qui, en réalité, n'existe pas. Telle est l'erreur grossière qui faussait notre système fiscal, en matière de droits de mutation par décès et à titre gratuit.

Un article, dû à la plume de M. le sénateur Gauthier,

et paru en 1910 dans le journal financier *L'Information*, critiquait de façon sévère ce mode de fixation des droits de mutation et faisait ressortir, avec raison, combien « il était illogique et absurde de faire entrer, dans le calcul des revenus, les contributions directes, les primes d'assurance contre l'incendie et les frais de grosses réparations. Les premières constituent un revenu annuel de l'Etat; les secondes et les troisièmes sont des dépenses de préservation et de conservation du capital, sur lequel l'Etat perçoit les impôts annuels et la dîme successorale; les unes et les autres constituent au contraire pour les détenteurs de biens, de très lourdes charges ». Et plus loin il écrivait : « Il n'est guère besoin d'insister pour mettre en évidence l'absurdité d'un système qui fixe le revenu de tous les immeubles à un taux immuable, sans tenir compte de leur nature, de leurs situations respectives... Déterminer la valeur vénale des immeubles, en multipliant leur revenu par un taux de capitalisation immuable, apparaît donc comme la pire des absurdités, sans compter que cette détermination conduit à la pire des iniquités. »

Le calcul du droit sur le revenu brut aboutissait toujours, et au minimum, à la perception de l'impôt sur une valeur supérieure de 25 p. cent à la valeur réelle. En effet, lorsqu'elle fait l'évaluation du revenu de la propriété bâtie pour l'assiette de l'impôt foncier, l'Administration elle-même estime les charges de la propriété bâtie à 25 p. cent de son revenu brut. On peut donc dire que, d'une manière générale, avant la loi de 1918, le fisc percevait en cas de mutation de propriété

immobilière par décès, de même, au surplus, que par donation ou échange, 25 p. cent de plus qu'il ne lui était dû.

Dans bien des cas même, l'abus était beaucoup plus criant, parce que le revenu n'est pas le seul élément qui entre en ligne de compte dans la détermination de la valeur d'un bien. Celle-ci est influencée, dans des proportions variables, mais certaines, par beaucoup d'autres facteurs, tels que la situation, l'état d'entretien, la qualité de la construction, etc... Ces considérations, essentielles pour l'acquéreur ou le vendeur d'un immeuble, n'entraient pour rien dans le calcul de l'Enregistrement (1). Il s'ensuivait que, très souvent, la majoration artificielle, résultant de la capitalisation du revenu brut, excédait de beaucoup 25 p. cent, et atteignait de la sorte 50 p. cent, 100 p. cent, parfois même davantage.

Il arrivait fréquemment que des immeubles vendus aux enchères publiques, par conséquent en dehors de toute fraude, étaient adjugés à un prix deux ou trois fois inférieur à leur valeur fiscale.

On a dressé des tableaux statistiques qui révèlent ces exagérations avec une précision impressionnante. Ils englobent toutes les adjudications publiques ayant eu lieu dans une ville ou un département, pendant une période déterminée. Par leur caractère de généralité, ces documents offrent donc toute garantie d'exactitude et on ne peut leur refuser une force probante indiscu-

(1) Rapport BALITRAND précité.

table. Ils sont malheureusement trop étendus pour qu'il nous soit possible de les reproduire ici ; nous nous contenterons, à titre d'exemple, de citer quelques chiffres extraits de l'un d'eux.

C'est un « Etat de toutes les adjudications d'immeubles situés dans le 20e arrondissement, à Paris, au cours de l'année 1910, tant au Palais de Justice qu'à la Chambre des Notaires, et comparaison des prix obtenus avec la valeur fiscale ».

Ce tableau indique, pour chaque immeuble mis en adjudication, le prix de vente obtenu et la valeur fiscale, c'est-à-dire l'évaluation par l'Enregistrement. L'opération porte sur 54 immeubles.

| | |
|---|---|
| Le total des évaluations fiscales est de | 2.704.540f » |
| alors que celui des prix de vente obtenus n'est que de..... | 1.480.000 » |
| Soit une différence de..... | 1.224.540f » |

représentant une majoration de plus de 82,73 p. cent (1).

Il résulte d'une autre enquête faite par M. le sénateur Fortier, auprès des notaires de la Seine-Inférieure, que pour 1.163 ventes ou adjudications publiques, dont 688 concernant des immeubles urbains et 475 des immeubles ruraux, les évaluations, d'après le revenu, s'étaient élevées à..... 21.088.230f 42

et que les ventes n'avaient atteint que 12.236.903 27

D'où une différence en moins de 41,96 p. cent ou de..... 8.851.327f 15

(1) Rapport BALITRAND précité.

Les droits de succession calculés à 10 p. cent (tarif de 1909) sur le montant de l'évaluation fiscale ressortaient à 2.108.823 fr. 04, tandis que, si l'on répartissait ces droits sur le produit des ventes, la taxe successorale ressortait, non plus à 10 p. cent, mais à 17,28 p. cent, soit une majoration du droit de 72,80 p. cent.

Autre rapprochement, si au lieu d'immeubles, les héritiers avaient été appelés à recueillir des valeurs mobilières pour la même somme de 21.088.230 fr. 42, ils auraient eu à supporter les mêmes droits successoraux de 2.108.823 fr. 04, mais ils auraient touché un capital de 18.979.407 fr. 38, tandis que le produit de la vente des immeubles ne leur a rapporté que 10.128.080 fr. 25, soit une différence, en moins pour eux, de 8.851,327 fr. 13 (1).

Des constatations analogues ont été faites, des tableaux semblables dressés pour d'autres départements. On y voit, par exemple, que, dans le Rhône, une maison vendue 800 francs par adjudication judiciaire a été taxée sur 10.000 francs ; une autre, en Seine-et-Oise, adjugée 3.300 francs, taxée 20.560 francs.

On a cité, à la Chambre et au Sénat, une foule d'exemples particuliers, qui établissent à quelle exagération pouvait s'élever l'évaluation fiscale.

Ainsi une propriété bâtie, évaluée par le fisc à 110.228 fr. 88, a été adjugée à un étranger pour 40.000 francs, soit en moins 175 p. cent. Un autre immeuble

(1) Rapport FORTIER. Sénat : Séance du 30 juin 1914, p. 932 et suiv.

bâti, évalué 104.000 francs, a été adjugé 52.900 francs, soit près de 100 p. cent en moins.

Dans un centre industriel, un tènement de maisons, vendu 3.850 francs, a donné lieu au denier 20 à une évaluation fiscale de 20.800 francs. Les droits s'élevant à 4.160 francs ont dépassé de 310 francs le produit de la vente.

Trois maisons contiguës, vendues à des étrangers pour 1.400 francs, avaient été évaluées 18.000 francs, soit en plus 118 p. cent

Une usine évaluée 125.858 fr. 50 a été vendue 25.300 francs à un étranger : différence en moins 109.558 fr. 50.

Une maison à Paris évaluée 590.000 francs a été vendue à un héritier 250.000 francs, soit en moins 57,62 p. cent.

Autre maison évaluée 17.600 francs vendue 4.000 fr. à un étranger, ou en moins 77,20 p. cent.

Voici une succession où les droits dépassent les limites les plus fantastiques. Un propriétaire, quasi-besogneux, laisse en mourant quatre pièces de terre isolées les unes des autres, contenant ensemble 1 hectare 38 ares 70 centiares. Le fisc évalue le loyer à 200 francs, les impôts à 21 fr. 66 et les charges du bail à 3 francs; au total : 224 fr. 66 qui, capitalisés au denier 25, lui fait assigner à l'ensemble une valeur de 5.616 fr. 50; les droits sont par suites portés à 626 fr. 90. Il s'agit d'une vente avec admission d'étrangers et une publicité des plus étendues, des plus complètes, car il y a des mineurs. Une première tentative est restée infructueuse; à la seconde, les quatre parcelles sont adjugées à plu-

sieurs étrangers pour le prix de 225 francs, inférieur de 5.391 fr. 50 au prix de l'évaluation fiscale, fixée à 5.616 fr. 50; comme les droits à 10, 10 1/2 et 12 p. cent s'élevaient à 626 fr. 90, les héritiers ont payé 401 fr. 90 de plus de droits que la vente n'a produit; ce qui revient à dire que les héritiers ont supporté, pour cet immeuble minuscule, une taxe successorale de 275 p. cent, au lieu de 10, 10 1/2 et 12 p. cent (1).

L'Administration ne contestait pas ces chiffres et reconnaissait, comme tout le monde, que le mode de perception en vigueur était des plus détestables. Elle s'était elle-même livrée à des sondages, portant sur plusieurs milliers de cas, et les résultats obtenus avaient pleinement corroboré ceux qu'avaient déjà fournis les précédentes recherches.

C'est ainsi qu'elle avait procédé à une enquête s'étendant à 221 ventes. L'évaluation d'après les règles fiscales atteignait 5.274.000 francs; les ventes n'avaient produit que 3.359.000 francs; d'où une différence de 1.915.000 francs que les héritiers n'avaient pas touchés et sur lesquels ils avaient cependant acquitté des droits de succession.

L'Administration avait de même constaté que, dans les 86 départements, pour 3.452 cas envisagés, et s'appliquant exclusivement à la propriété urbaine, la valeur imposable avait été de..... 98.788.400f »

Et leur valeur vénale de..... 74.731.300f »

seulement, présentant un écart de.... 24.057.100f »

soit 24,35 p. cent de la valeur imposable (1).

(1) Rapport FORTIER précité.

Ces chiffres faisaient éclater au grand jour les deux vices essentiels du système, savoir : son injustice intolérable et l'inégalité, non moins choquante, qui en découlait.

Injustice, puisque le fisc percevait en réalité des droits très notablement supérieurs à ceux qu'aurait produits la taxation sur la valeur réelle; véritable spoliation qui atteignait parfois des limites telles, que la matière imposable était insuffisante pour acquitter les droits, auxquels la mutation avait donné ouverture.

Inégalité, puisque les droits de succession étaient en fait très différents, selon que les héritiers recueillaient des valeurs mobilières ou des immeubles. Et cependant le taux de la taxe de succession prévu par la loi est indistinctement le même dans les deux cas, puisqu'il n'est fonction que du degré de parenté et de l'importance de la succession.

Vices d'autant plus graves, en vérité, que c'étaient les immeubles à petits loyers, mal situés, mal bâtis, d'entretien onéreux, c'est-à-dire ceux dont la valeur réelle est particulièrement inférieure à celle obtenue par la capitalisation du revenu, qui étaient le plus lourdement frappés.

Dans son rapport à la Chambre des Députés, M. Aimond faisait remarquer que « la disproportion éclatait surtout pour les maisons divisées en nombreux appartements, comprenant de nombreux locataires et habités spécialement par la classe ouvrière ». Là il est nécessaire de capitaliser à un taux beaucoup plus considérable, à cause des chances de non location, à cause des

réparations constantes et des mille aléas que comportent de telles locations. Les quartiers populeux, les cités ouvrières étaient donc les premières victimes de l'injuste perception des droits de mutation ; et l'on assistait à cette contradiction fâcheuse d'une législation tendant par tous ses efforts à favoriser la construction des habitations ouvrières, et posant, à l'encontre, des règles de nature à contrecarrer leur développement.

D'autre part, tant que les droits de succession avaient été relativement modérés, l'injustice fiscale avait pu, à la rigueur, être supportée, autant que peut l'être une injustice fiscale. Mais elle devenait tout à fait irritante et intolérable du fait de l'énorme augmentation des taxes successorales. L'erreur, qui avait autrefois des limites appréciables, se trouvait alors grandir dans la même proportion que l'impôt de mutation. L'accroissement des charges publiques, devenues de plus en plus lourdes, par suite des dépenses formidables entraînées par la guerre de 1914-1918, nécessitait plus que jamais une base de répartition équitable.

Il convient enfin de remarquer que l'erreur placée à la base de nos droits de mutations par décès s'étendait également à tous ceux qui étaient perçus en vertu du principe de la capitalisation du revenu, c'est-à-dire aux droits de donation et d'échange. Il n'a pas été dressé, à notre connaissance, pour ces deux catégories d'actes, des tableaux statistiques permettant, comme en matière de successions, de mesurer la gravité du mal: il est à présumer cependant qu'ils auraient révélé

là aussi les mêmes exagérations fiscales, les mêmes inégalités de traitement.

Tels étaient les résultats auxquels avait conduit une loi, vieille de plus d'un siècle, dont les dispositions rigides et inflexibles, malgré des retouches successives, mais insuffisantes, étaient restées mal adaptées à une matière imposable, en constante évolution. On avait brossé de l'état de choses un tableau trop saisissant, trop graves et trop évidents étaient apparus les griefs adressés au système en vigueur pour que l'idée d'une réforme générale, en germe dans les esprits, depuis plus de trente ans, ne vînt pas enfin à porter ses fruits.

Les résistances qui s'étaient affirmées au moment de l'élaboration des projets antérieurs et avaient empêché leur éclosion, devaient s'effacer cette fois pour faire place à une volonté unanime d'apporter au mal un remède rapide et efficace. Ce n'est plus comme précédemment le désir de donner surtout satisfaction aux intérêts fiscaux; c'est au contraire le souci désintéressé de modifier un système de perception dont l'application donne lieu à des abus intolérables. On ne se préoccupe plus de confectionner une loi avantageuse pour le Trésor; on se propose uniquement de réparer une grossière erreur fiscale. Plus de tergiversations timorées, de demi-mesures inopérantes; ce que l'on veut alors, et ce qui s'impose de toute nécessité, c'est une réforme radicale, complète, qui satisfasse les exigences de la justice et sauvegarde l'équité.

Quels étaient les moyens d'y parvenir? On pouvait en concevoir trois qui tendaient essentiellement : le

premier, à percevoir l'impôt d'après la valeur vénale déterminée par le fisc; le second, à conserver le mode de la capitalisation, mais en l'appliquant au revenu net et non plus au revenu brut; le troisième enfin, à adopter la valeur vénale, telle qu'elle était fixée par les parties elles-mêmes.

Le premier système était celui de l'amendement de M. Denais (1). Il consistait, dans ses grandes lignes, à faire faire tous les dix ans par l'Administration des Contributions directes, en même temps que l'évaluation du revenu de la propriété bâtie (2) pour la perception de l'impôt foncier, une évaluation en capital. Ainsi fixée tous les dix ans, la valeur vénale aurait servi de base pendant cette période à la liquidation des droits de succession, donation et échange.

« Ce système est ingénieux et séduisant au premier abord (3). Il offre — une fois le travail préparatoire effectué — le mérite d'une grande simplicité d'application. L'Administration des Contributions directes aurait ainsi dans ses répertoires, en regard de chaque immeuble, la valeur vénale, à côté de la valeur locative, et l'Administration de l'Enregistrement, n'ayant qu'à s'y reporter, le calcul des taxes deviendrait pour elle une simple opération d'arithmétique.

(1) Présenté sous forme d'article additionnel à un projet de loi portant ouverture au titre du budget ordinaire des services civils de l'exercice 1918, de crédits provisoires applicables aux mois de janvier, février et mars 1918.

(2) La réforme proposée par M. Denais n'avait en effet pour objet que les immeubles bâtis ; mais rien ne s'opposait à ce qu'on appliquât le principe qu'elle contenait à l'ensemble de la propriété foncière.

(3) Rapport BALITRAND précité.

Mais, à y regarder de plus près, cette solution présente de nombreux et graves inconvénients. Et d'abord, l'énormité du travail préparatoire, de la confection de cette sorte de cadastre général de la propriété bâtie, opération colossale, si l'on songe qu'elle aurait pour objet d'évaluer en capital tous les immeubles bâtis en France ! Car de deux choses l'une : ou bien les agents chargés d'y procéder se borneraient à multiplier le revenu par un certain coefficient et alors nous retomberions dans tous les abus du système forfaitaire; ou bien — et c'est là qu'il faudrait nécessairement en venir pour obtenir des résultats exacts — ces mêmes agents devraient se livrer à une sorte d'expertise individuelle de chacun des dix millions d'immeubles bâtis existant approximativement en France, et représentant une valeur totale de plus de 50 milliards, entreprise énorme, qui exigerait de longues années, et qui retarderait indéfiniment l'application de la réforme.... Mais, à supposer même cette vaste opération préliminaire réalisée, le système proposé comporterait encore de graves imperfections et principalement celle de ne pas serrer d'assez près la réalité.

La valeur des immeubles urbains est en effet essentiellement changeante ; elle est susceptible de subir, dans un laps de temps de dix ans, des oscillations considérables, au profit ou au détriment du contribuable, comme au profit ou au détriment du fisc. Il suffit, dans les grandes villes, de la création d'une gare, d'une ligne de chemin de fer métropolitain, du percement d'une rue pour bouleverser complètement la valeur des im-

meubles de tout un quartier. On peut même envisager des causes de variations plus générales; supposons en effet que la révision de l'évaluation décennale coïncide soit avec une crise économique profonde, soit au contraire avec une période de surprospérité; l'estimation des immeubles n'en sera pas moins figée pour dix ans et restera immuable, alors que les causes de hausse ou de baisse auront disparu; et quand la transmission de l'immeuble et la perception du droit se produiront à une époque très éloignée de celle de l'évaluation, il pourra n'y avoir plus aucune concordance entre la valeur actuelle de l'immeuble et celle qu'il avait au moment de la révision. »

La seconde méthode envisagée était basée sur la capitalisation du revenu net, tel qu'il était déjà établi pour l'impôt foncier. Elle aurait constitué une amélioration sensible, puisqu'elle aurait eu pour résultat de faire disparaître la cause principale de l'injustice, c'est-à-dire la perception du droit sur les charges, et d'assurer ainsi aux contribuables un dégrèvement d'environ 25 p. cent.

Mais les objections déjà adressées au système proposé par M. Denais s'appliquaient à celui de la capitalisation du revenu net. En effet, la révision des revenus n'étant faite que tous les dix ans, il ne tenait aucun compte des oscillations de valeur pouvant survenir pendant cette durée, et l'évaluation obtenue aurait été loin de représenter, dans tous les cas, la valeur exacte de l'immeuble au moment de la transmission.

En outre, « toute estimation forfaitaire fondée uni-

quement sur la capitalisation d'un revenu est nécessairement imparfaite, parce qu'elle n'envisage qu'un seul des éléments du problème. Le revenu n'est pas tout dans la valeur d'un immeuble ; une maison à gros revenu, mais vieille et mal bâtie, se vendra moins qu'une autre de revenu moindre, mais de construction récente et soignée; et ce qu'il faut déterminer lorsqu'il s'agit d'un impôt sur le capital, ce n'est pas la valeur en revenu, mais la valeur en capital, c'est-à-dire la valeur vénale (1) ».

Les deux premiers procédés ainsi écartés, seul le troisième, celui de l'évaluation directe de la valeur vénale sur déclaration du contribuable, parut rationnel et logique. « Dans ce système (1), l'héritier, dans sa déclaration de succession, le donateur et le donataire, dans l'acte de donation, les échangistes, dans l'acte d'échange, déclareraient eux-mêmes la valeur des immeubles légués, donnés ou échangés ; le fisc contrôlerait cette déclaration, comme il contrôle d'ailleurs l'ensemble des mutations de propriété; s'il n'y avait pas de contestation, les droits seraient perçus sur les sommes ainsi déclarées, et, s'il y avait contestation, il serait procédé par voie d'expertise, dans les termes de la loi du 22 frimaire An VII. »

A cela quelles objections ?

L'Administration prétendit tout d'abord que l'évaluation en valeur vénale des immeubles transmis était une opération délicate. L'est-elle vraiment ? « Des mil-

(1) Rapport BALITRAND précité.

liers d'acheteurs et de vendeurs le font aisément chaque jour; et le fisc est mieux armé que qui que ce soit pour le contrôler. Il a tous les moyens d'investigation possibles; il a ses répertoires où sont enregistrés toutes les ventes, tous les échanges, toutes les successions, tous les partages, depuis les temps les plus reculés. Et enfin, en cas de contestation, il a le recours de l'expertise. »

Mais — et c'est ici l'argument essentiel que l'on fit valoir pour écarter le système proposé — n'y a-t-il pas à craindre la multiplication des litiges, des procès entre l'Administration et les intéressés ? L'évaluation contradictoire ne risque-t-elle pas de susciter des conflits nombreux qui, exaspérant le contribuable et aigrissant le fonctionnaire, pourraient créer une sorte de malaise permanent, de nature à compromettre gravement la rentrée régulière de l'impôt ?

Cette objection soulevée par l'Administration de l'Enregistrement ne parut pas convaincante, pour cette raison que l'évaluation en valeur vénale par la déclaration des parties était déjà employée dans un grand nombre de cas, et il n'apparaissait pas qu'un tel mode entraînât une augmentation exagérée du nombre des procès. D'ailleurs, dans tous les pays, la déclaration tend de plus en plus à devenir la base de perception de tous les impôts. Ce fait indiscutable contient en lui-même la réfutation des critiques que l'on formule, car il prouve que les inconvénients objectés, si vraiment ils existent, ont, à l'expérience, paru si peu décisifs, qu'ils ont été impuissants à mettre obstacle au développement continu du système.

Bien mieux, l'Administration n'avait-elle pas elle-même proposé et obtenu, par la loi du 25 février 1901, que la déclaration estimative devînt la règle pour les immeubles non productifs de revenu ? Or, l'évaluation de cette catégorie de biens fonciers, très délicate cependant, puisqu'il n'y a ni baux ni loyers, n'avait jamais donné lieu à des difficultés particulières. Il était donc permis de croire qu'une estimation des immeubles productifs de revenu, non seulement n'entraînerait pas plus de complications, mais serait même beaucoup plus facile, car elle aurait pour base le revenu qui, bien que n'étant pas l'élément exclusif de la valeur d'un immeuble, en reste néanmoins l'élément principal.

Enfin, l'Administration ne manqua pas de manifester son appréhension, quant aux conséquences financières de la réforme proposée. Il était évident pour tous que celle-ci se traduirait fatalement par un déficit, d'ailleurs difficile à déterminer avec quelque exactitude (1). A une époque où le législateur devait, avec un soin jaloux, éviter toute cause d'affaiblissement des ressources de l'Etat, car cet affaiblissement pouvait compromettre le succès de nos armes et nous ravir la victoire, ce point de vue pouvait paraître d'une importance primordiale et décisive. Mais le besoin de justice et d'égalité devant l'impôt s'imposait avec un tel caractère de nécessité et d'urgence, qu'il devait triompher de toutes les autres considérations, si élevées fussent-elles. Qu'importe le déficit ! Il était accepté d'avance. Quel que fût le sacri-

(1) On était généralement d'accord pour l'évaluer à 47 millions environ.

fice, il était volontairement consenti. « Si nous voulons exiger, déclarait fermement M. Balitrand (1), que ceux qui doivent payent tout ce qu'ils doivent, nous devons exiger aussi que ceux qui ne doivent pas ne payent pas. Or, avec le régime actuel, les contribuables payent sur des valeurs fictives, inexistantes; ils payent ce qu'ils ne doivent pas. Aucun argument financier ne peut justifier le maintien d'un pareil état de choses. Si l'Etat a besoin de ressources, il doit les demander à des relèvements de taxes, mais de taxes équitablement établies; plus ces taxes sont élevées, plus elles doivent être rigoureusement justes, et plus leur injustice devient intolérable. Et il n'y a pas d'autre moyen de les rendre justes que de les asseoir sur la valeur réelle de la matière imposable. »

Aussi bien, ces raisons incontestables furent incontestées. Le principe même de l'évaluation en valeur vénale, consacré sans discussion, est devenu en 1918 une réalité dans notre législation fiscale. Voici dans quelles conditions :

Reprenant les idées de leurs prédécesseurs et s'inspirant des rapports présentés au Parlement par M. Fortier, MM. les députés André Honnorat et Jacques Stern signalèrent, à la veille de la loi du 31 décembre 1917, combien il serait urgent de reviser l'assiette des droits de mutation au moment où ceux-ci allaient être augmentés, dans des proportions considérables, et demandèrent en conséquence, par voie d'amendement à la loi de finances, la substitution de la valeur vénale à l'évaluation rigide de la loi de l'An VII.

(1) Rapport précité.

A la même époque, M. Denais et M. Bergeon saisirent également la Chambre de propositions relatives à l'estimation de la propriété foncière, pour les mutations à titre gratuit et les échanges.

Le Gouvernement, reconnaissant que la matière méritait un examen attentif, disjoignit ces amendements, et les renvoya devant la Commission de la Législation fiscale de la Chambre des Députés.

La question fut reprise au Sénat par M. Touron. Ce dernier fit insérer dans un projet de loi relatif aux mesures contre les fraudes fiscales, voté par la Haute Assemblée dans la séance du 19 mars 1918, des dispositions tendant à modifier le mode d'évaluation en vigueur. Ce fut l'origine de la loi du 27 mai 1918.

Ce projet, soumis à la Chambre des Députés, fut par elle divisé en deux parties : l'une, relative aux fraudes fiscales, devint la loi du 18 avril 1918, et l'autre, concernant l'évaluation de la propriété immobilière, fut renvoyée à la Commission de la Législation fiscale de la Chambre, déjà saisie de projets analogues.

A la suite d'un rapport fait au nom de cette Commission, le 22 mars 1918, par M. Balitrand, la Chambre des Députés adopta, après discussion, une rédaction qui, bien que n'étant pas absolument conforme à celle votée par le Sénat, consacrait cependant les principes essentiels de la réforme que celui-ci avait voulu réaliser. Le projet définitif fut voté à l'unanimité des 439 votants (1).

(1) Chambre. Séance du 5 avril 1918. J. O. du 6, p. 1291 à 1305.

Le texte soumis de nouveau au Sénat, en raison des modifications apportées par la Chambre des Députés, fut ratifié par lui le 14 mai 1918 (1) et promulgué à la date du 27 mai suivant.

---

*TEXTE DE LA LOI DU 27 MAI 1918, concernant l'évaluation de la propriété immobilière en matière de successions, donations et échanges.* (*Journal officiel* du 30 mai 1918.)

ARTICLE PREMIER. — Pour la liquidation et le paiement des droits sur les mutations à titre gratuit entre vifs ou par décès et sur les échanges, les immeubles, quelle que soit leur nature, sont estimés d'après leur valeur vénale réelle à la date de la transmission, d'après la déclaration estimative des parties.

ART. 2. — Toutefois, si dans l'année qui aura précédé ou suivi soit l'acte de donation ou d'échange, soit le point de départ des délais de déclaration prévus par l'article 24 de la loi du 22 frimaire An VII, les immeubles transmis ont fait l'objet d'une adjudication publique dans les conditions définies à l'article 26 de la loi du 15 juillet 1914, les droits seront calculés sur le prix de l'adjudication, à moins qu'il ne soit justifié d'une modification de la valeur de l'immeuble survenue entre l'adjudication et le fait qui aura donné lieu à la perception des droits.

ART. 3. — Les redevables, dont les déclarations n'au-

(1) *J. O.* du 15 mai 1918, p. 361 à 365.

ront pas été admises, en seront avisés par lettre motivée et recommandée et ils auront la faculté de présenter des observations justificatives dans le délai d'un mois à partir de la réception de la lettre d'avis qui leur aura été adressée.

ART. 4. — Si un accord n'intervient pas, les insuffisances dans les déclarations seront constatées par voie d'expertise, à laquelle il sera procédé dans les formes indiquées aux articles 17 et 18 de la loi du 22 frimaire An VII, et l'insuffisance constatée donnera lieu à la perception d'une amende, suivant le principe établi dans l'article 5 de la loi du 27 ventôse An IX et dans les conditions fixées par l'article 5 ci-après de la présente loi.

ART. 5. — Si l'insuffisance constatée est égale ou inférieure à un dixième de la valeur déclarée de l'immeuble, il n'y aura lieu à amende ni à droit en sus et les frais d'expertise et d'instance resteront à la charge de l'Administration.

Si l'insuffisance est supérieure à un dixième, mais inférieure à un cinquième, les contrevenants supporteront la totalité des frais et paieront, à titre d'amende, un quart de droit en sus.

Si l'insuffisance est supérieure à un cinquième, mais inférieure à un quart, les contrevenants supporteront la totalité des frais et paieront, à titre d'amende, un demi-droit en sus.

Enfin, si l'insuffisance est supérieure à un quart, les contrevenants supporteront la totalité des frais et paieront, à titre d'amende, un droit en sus.

Dans tous les cas, si l'insuffisance est reconnue volontairement, avant le dépôt du rapport des experts, il sera fait remise d'un quart de l'amende encourue, sans préjudice du paiement des frais à la charge des contrevenants.

ART. 6. — En cas d'expropriation pour cause d'utilité publique, le jury devra prendre pour base de ses évaluations, notamment en ce qui concerne les immeubles, la valeur résultant des déclarations faites par les contribuables ou des évaluations administratives non contestées ou devenues définitives en vertu des lois fiscales.

TROISIEME PARTIE

# Etude de la Loi du 27 Mai 1918[1]

Le régime nouveau, consacré par la loi du 27 mai 1918, repose sur les deux principes suivants :

D'une part, pour le paiement des droits de mutation par décès, donation ou échange d'immeubles, la *valeur vénale* réelle à la date de la transmission est substituée, d'une façon générale, à l'évaluation basée sur le revenu brut, multiplié par 20 ou par 25, suivant que les immeubles ont un caractère urbain ou rural.

D'autre part, la valeur vénale est déterminée d'après la *déclaration estimative* des parties. (Art. 1er.)

A ce second principe l'article 2 de la loi apporte une restriction, dans le cas où l'immeuble a fait l'objet d'une adjudication judiciaire, réalisée dans certaines conditions.

Ayant ainsi posé les éléments essentiels de la réforme, la loi du 27 mai 1918 se préoccupe d'assurer son efficacité par un contrôle de la déclaration, permettant à l'Administration de constater et de réprimer les insuffisances d'évaluation. (Art. 3, 4 et 5.)

(1) DALL. J. G. 1918. 4e partie, p. 302.

Le dernier article, enfin, consacre une disposition spécialement relative au cas d'expropriation pour cause d'utilité publique et qui, pour cette raison, peut paraître manquer d'à-propos dans une loi concernant l'évaluation de la propriété immobilière, en matière de donations, successions et échanges. (Art. 6.)

Il convient de remarquer dès maintenant que les articles 4 et 5 de la loi du 27 mai 1918 ont été postérieurement rectifiés par l'article 11 de la loi du 29 juin 1918; le commentaire de ce texte trouvera sa place logique au cours de nos développements ultérieurs.

Enfin la loi du 11 novembre 1918 a, dans une certaine mesure, donné un effet rétroactif à la loi du 27 mai, en rendant les dispositions de cette loi applicables aux successions ouvertes et aux actes de donations passés antérieurement à sa mise à exécution, mais soumis aux tarifs édictés par la loi du 31 décembre 1917.

Telles sont les grandes lignes de la réforme ; nous nous proposons d'en diviser l'étude de la manière suivante :

Chap. 1$^{er}$ : Estimation en valeur vénale.

Chap. 2 : Modes d'évaluation.

Chap. 3 : Contrôle de la déclaration.

Chap. 4 : Expropriation pour cause d'utilité publique.

Chap. 5 : Date d'application de la loi du 27 mai 1918.

## CHAPITRE PREMIER

### ESTIMATION EN VALEUR VÉNALE

Ce qu'il fallait avant tout corriger dans l'état de choses existant, c'était l'injustice et l'inégalité, résultant de la perception des droits sur une valeur toujours surélevée. L'article premier de la loi nouvelle répond pleinement au but poursuivi, en décidant que désormais les immeubles « sont estimés d'après leur *valeur vénale* réelle à la date de la transmission ». Cette valeur n'est autre que le prix brut que l'on en pourrait obtenir en cas de vente.

Les immeubles doivent, d'après le texte de la loi, être estimés sur la base de leur valeur vénale réelle *à la date de la transmission*. Cette disposition ne modifie en rien les principes appliqués précédemment ; c'est toujours la valeur au jour de la transmission qui était imposée, bien que les lois fiscales n'aient rien spécifié à cet égard. Les règles antérieures et les décisions qu'elles ont provoquées conservent donc toute leur importance ; seule, la valeur vénale est substituée au revenu.

Le texte porte : la valeur *réelle ;* il semble que ce dernier mot n'ajoute aucune précision spéciale : la valeur vénale ne saurait être une valeur fictive.

Le nouveau mode d'évaluation ne met d'ailleurs pas obstacle à ce que reçoive son application le principe admis par la loi du 25 février 1901 (art. 3 et suiv.) en matière de successions, et d'après lequel peuvent être

déduites les dettes héréditaires, dont l'existence au jour de l'ouverture de la succession est dûment justifiée par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt.

*Généralité du principe ; son application aux transmissions* (1).

Les nouvelles règles d'estimation sont édictées « pour la liquidation et le paiement des droits sur les mutations à titre gratuit entre vifs ou par décès et sur les échanges ». Dès lors, l'évaluation en capital est substituée, d'une manière générale, à l'évaluation en revenu.

En ce qui concerne les échanges, la disposition nouvelle présente cet avantage particulier de mettre le plus souvent la soulte stipulée en concordance avec la différence entre les valeurs respectives des immeubles échangés, et de faire disparaître les soultes fictives ou plus-values qui résultaient soit du revenu temporaire trop élevé de l'un des immeubles, soit de la différence de la capitalisation. Il convient de remarquer d'ailleurs que cette concordance n'est pas obligatoire, et que, dans bien des cas même, elle n'existe pas, l'Administration pouvant trouver, dans une adjudication ou dans des circonstances particulières à l'un des immeubles, la possibilité de prouver que la valeur attribuée à cet im-

(1) L'article 15, 2° et 3° de la loi du 22 frimaire An VII, assujettit au droit proportionnel sur le capital par 20 ou par 10 les baux à rente perpétuelle ou à vie. Mais cette capitalisation n'a pas pour but de dégager la valeur vénale de l'immeuble ; elle ne constitue, en effet, qu'une évaluation forfaitaire de la durée de la jouissance transmise ; il ne semble donc pas qu'elle soit atteinte par la loi de 1918. (V. DEFRÉNOIS, Législ. Comm. 1918, p. 211).

meuble est insuffisante ou excessive, et de dégager de ce fait l'existence d'une plus-value imposable au droit de vente.

*Son application à tous les immeubles.*

En raison des dispositions éminemment générales de la loi, l'évaluation en capital devient la règle pour tous les immeubles « quelle que soit leur nature », qu'il s'agisse par conséquent d'immeubles par nature, par destination ou par l'objet auquel ils s'appliquent, d'immeubles urbains ou d'immeubles ruraux, ou enfin de rentes ou d'actions immobilisées, qui, sous le régime antérieur, devaient être imposées d'après leur revenu capitalisé.

En aucun cas, il ne saurait donc plus être question de capitaliser par 20 ou 25, et l'article 7 de la loi du 26 décembre 1908 qui prescrivait de prendre pour base du revenu l'évaluation des contributions directes disparaît également des règles fiscales. Il en est de même de l'article 12 de la loi du 25 février 1901, relatif aux immeubles, dont la destination n'est pas de produire un revenu.

Ce n'est pas sans opposition, du reste, qu'a été admise cette généralité. Le premier projet, sorti des délibérations du Sénat et transmis à la Chambre, la consacrait sans réserve; mais, un peu plus tard, la Commission de la Législation fiscale proposait un texte refusant aux immeubles ruraux le bénéfice de l'évaluation en valeur vénale, et conservant pour eux la base du coefficient forfaitaire. Pour expliquer cette différence de traitement, M. Balitrand, rapporteur de

cette Commission, prétendit que les deux raisons principales qui motivaient la réforme pour les immeubles urbains, à savoir la variabilité de leur valeur et l'importance des charges et frais généraux à déduire, ne s'appliquaient pas à la propriété rurale. Celle-ci, disait-il, ne supporte pas, à proprement parler, de charges d'entretien, ni de frais généraux, et de plus elle n'est pas sujette aux fluctuations de valeur fréquentes que subissent les immeubles urbains.

Prenant le contre-pied de ces propositions, M. le député Lefas, énergiquement soutenu par M. le Ministre des Finances et M. Deligne, commissaire du Gouvernement, proclama, avec insistance, la nécessité d'étendre aux immeubles ruraux la réforme projetée. Il montra combien il serait injuste de laisser ceux-ci en dehors des mesures fiscales envisagées, alors qu'ils composent à eux seuls les 9/10 du patrimoine successoral de la France.

Il fit encore remarquer que la propriété rurale était depuis la guerre soumise à des oscillations de valeur comparables à celles de la propriété urbaine. En suivant le mouvement de hausse générale, en triplant, en quadruplant même, cette valeur de la propriété rurale, autrefois dans un état de stagnation et d'immobilité relatives, est devenue sensible aux mêmes causes de variation qui affectaient celle de la propriété bâtie. L'allégation que les immeubles ruraux sont moins sujets que les autres aux fluctuations de valeur n'est donc plus exacte. Quelles conséquences iniques l'ancienne formule de taxation n'aurait-elle pas tout parti-

culièrement pour les contrées autrefois envahies et ravagées par l'ennemi ? Quant aux charges que l'on prétend à peu près nulles pour la propriété non bâtie, elles existent bien cependant; et il résulte des explications fournies par M. le Ministre des Finances que, dans un certain nombre de départements, le système en vigueur avait pour résultat d'entraîner, pour la propriété rurale, des excédents de la valeur imposable sur la valeur réelle, variant de 11 à 60 p. cent.

Donc, aucune raison de ne pas édicter des règles rigoureusement identiques pour tous les immeubles, quels qu'ils soient. Le législateur avait le devoir, lorsqu'il s'agissait « de corriger des injustices, de ne pas adopter un système pour les citadins et un système pour les ruraux ». La Chambre le comprit et sanctionna, par son vote, la généralité de la réforme (1).

## CHAPITRE II

## MODES D'ÉVALUATION

### SECTION I. — Déclaration estimative

En dehors du cas exceptionnel, objet de notre section seconde, où l'impôt est perçu sur le prix de l'adjudication judiciaire, conformément aux prescriptions de l'article 2 de la loi du 27 mai 1918, l'évaluation des immeubles transmis est établie « d'après la déclaration estimative des parties ». La règle est donc que l'éva-

(1) Chambre. Séance du 5 avril 1918. J. O. du 6, p. 1291 et suiv.

luation en valeur vénale doit toujours être faite par les parties elles-mêmes, sous forme de déclaration estimative. En conséquence, les héritiers, ou les contractants dans les actes de donation ou d'échange, n'ont aucune justification à produire, aucune référence à énoncer dans la déclaration ou dans l'acte; ils peuvent se borner à affirmer que, pour la liquidation du droit, la valeur vénale de l'immeuble est d'un chiffre déterminé. Chaque immeuble doit être évalué séparément, comme il devait l'être en revenu, afin de permettre le contrôlé et les rectifications prévues par les articles suivants de la loi.

Au cas où les redevables proposeraient de liquider l'impôt sur une des bases d'évaluation précédemment en usage, ils devraient être invités à déclarer formellement que la valeur ainsi obtenue représente, à leur estimation, la valeur vénale réelle de l'immeuble. Tout autre mode de détermination de la valeur de l'immeuble ne saurait être considéré que comme un renseignement ou un procédé de calcul, mais ne suffirait pas pour que le receveur puisse asseoir une perception régulière. La déclaration estimative s'impose en effet aux parties comme au fisc; c'est désormais la seule base *légale* d'évaluation.

Ce dernier point n'a pas été acquis sans discussion; la question du mode d'évaluation constituait, il est vrai, le point le plus délicat de la loi. Les débats importants auxquels elle donna lieu soulignèrent les divergences de vues existant au début entre les deux Chambres, divergences qui, toutefois, ne persistèrent

pas, grâce à l'esprit de conciliation témoigné de part et d'autre et à l'ardent désir que l'on avait d'arriver à une prompte solution.

Le Sénat, dans son projet primitif, avait décidé que la valeur vénale réelle des immeubles serait déterminée par les adjudications intervenues dans les conditions définies à l'article 26 de la loi du 15 juillet 1914, soit dans l'année à compter de l'acte de donation ou d'échange, soit avant l'expiration des délais fixés pour les déclarations prévues par l'article 24 de la loi du 22 frimaire An VII, ou dans l'année suivant l'expiration desdits délais. (Art. 19.)

Et c'est seulement « à défaut d'adjudication remplissant les conditions ci-dessus fixées » (Art. 20) que le Sénat admettait la détermination de la valeur vénale par la déclaration estimative des parties.

C'était en somme poser comme règle ce qui est, en réalité, l'exception, et faire de la déclaration estimative des parties une disposition subsidiaire en quelque sorte dérogatoire.

Il parut plus logique au contraire à la Chambre de faire de la déclaration le fondement de la loi, sauf à admettre la base de l'adjudication comme un correctif, dans le cas, plutôt exceptionnel, où celle-ci se produirait à une époque très voisine de celle de la trans. mission.

*Amendement Perchot tendant à instituer une base d'évaluation minima.*

D'autre part, au cours de la discussion du texte pri-

mitif devant le Sénat, M. Perchot déposa un amendement aux termes duquel, au moment de la déclaration, l'impôt serait toujours provisoirement perçu sur une valeur, déterminée de deux façons : 1° si dans un délai de deux ans avant le décès, l'un des héritiers a figuré dans un acte translatif de propriété ou dans un partage, et si, dans cet acte, l'immeuble a été évalué, le prix, porté dans cet acte, servirait de base à la perception de l'impôt; 2° à défaut d'un acte intervenu dans ces conditions, on prendrait pour base le revenu net, déterminé par les Contributions directes, multiplié par 20 ou par 25. L'estimation ne pourrait pas être inférieure à la plus forte des valeurs minima ainsi déterminées.

Les parties, comme l'Administration, auraient pendant deux ans la faculté de faire constater, par voie d'expertise, l'inexactitude de l'évaluation provisoire ainsi fixée, et de réclamer le remboursement des droits versés en trop, ou le paiement des droits non perçus.

Cet amendement, qui avait recueilli l'adhésion enthousiaste du Gouvernement, fut vivement combattu à la Chambre des Députés. Les dispositions qu'il contenait, outre leur complexité d'application, avaient le double et grave inconvénient d'abord de laisser, pendant deux ans, le contribuable dans une situation d'incertitude telle que, jusqu'à l'expiration de ce délai, il ne pouvait jamais savoir s'il était bien et valablement libéré, et en outre de l'obliger, toutes les fois que l'estimation provisoire se trouverait supérieure à la valeur réelle, à exercer contre l'Administration des recours

devant les quels il reculerait presque toujours, et qui seraient par suite le plus souvent illusoires [1]. Surtout, la Chambre n'a pas voulu consacrer partiellement le système de l'évaluation forfaitaire qu'elle était unanime à condamner. Elle a donc purement et simplement rejeté les articles relatifs à la perception provisoire des droits et décidé que, dans tous les cas, ces droits seraient exclusivement calculés sur la valeur déclarée, sauf expertise en cas d'insuffisance.

Ce principe, voté par la Chambre Haute, s'est ainsi trouvé posé, en dépit des observations du Gouvernement, prétendant qu'à ses yeux une pleine liberté d'évaluation, laissée aux redevables, pouvait conduire aux pires surprises, et malgré les paroles du Ministre des Finances avertissant « qu'il n'avait pas une foi absolue dans les déclarations estimatives des parties, et qu'il serait obligé d'en contester un grand nombre [2] ».

### Section II. — **Adjudication publique**

L'article 2 de la loi du 27 mai 1918 dispose que « si dans l'année qui aura précédé ou suivi, soit l'acte de donation ou d'échange, soit le point de départ des délais de déclaration prévus par l'article 24 de la loi du 22 frimaire An VII, les immeubles transmis ont fait l'objet d'une adjudication publique, dans les conditions définies à l'article 26 de la loi du 15 juillet 1914, les droits seront calculés sur le prix de l'adjudication, à

(1) Rapport supplémentaire Balitrand, annexe 4560, p. 509.
(2) Ch, Séance du 5 avril 1918, *J. O.* du 6, p. 1300 à 1303.

moins qu'il ne soit justifié d'une modification de la valeur de l'immeuble survenue entre l'adjudication et le fait qui aura donné lieu à la perception des droits ». Le mode d'évaluation prévu par l'article 26 de la loi du 15 juillet 1914 est donc maintenu dans son principe.

Celle-ci prescrivait de liquider le droit sur le prix de l'adjudication « augmenté des charges ». Le texte nouveau ne fait pas allusion à ces charges; nous pensons cependant qu'elles doivent être ajoutées au prix, dans les mêmes conditions où elles l'ont été pour la perception du droit de vente. Le législateur veut imposer la valeur vénale réelle; or, cette valeur est représentée par tout ce que débourse l'acquéreur et qui profite au vendeur. Il n'y a pas de raison pour que le prix soit constitué d'une manière différente, selon la nature du droit auquel il sert de base (1).

D'après le texte, il semblerait que l'adjudication qui a pu être réalisée doive servir de base à la perception, au moment même où la déclaration est souscrite : « les droits, dit ce texte, seront calculés sur le prix de l'adjudication »; ce serait donc ce prix qui devrait figurer dans la déclaration ou dans l'acte, mais cette interprétation n'est pas exacte. L'article 2 débute en effet par ces mots : « Si dans l'année qui aura précédé ou suivi... » Or, lorsque l'adjudication a suivi la déclaration ou l'acte, le calcul, dont parle le même article, ne peut être qu'une rectification du chiffre qui a servi d'assiette au droit. Il est évident, d'ailleurs, que si cette

(1) V. DEFRÉNOIS, *Législation Comm.* 1918, p. 212. V. de même : *Instr. Générale de la Régie*, n° 3563.

adjudication a précédé la perception, les héritiers ou contractants n'ont aucun intérêt à porter un autre chiffre que le prix obtenu dans cet acte.

§ 1er. — *But et caractère de cette disposition.*

Pourquoi cette limitation apportée par l'article 2 à l'entière liberté d'évaluation des parties ? Parce qu'on pense que, si la déclaration estimative constitue, en règle générale, le meilleur moyen de baser la liquidation des droits, il existe cependant un cas où la valeur vénale peut être déterminée avec plus de précision et d'exactitude, c'est celui où une vente judiciaire intervient à une époque très voisine de celle de la transmission. Dans le rapport qu'il fit au nom de la Commission de la Législation fiscale, M. le député Balitrand justifie ainsi le maintien du principe posé par la loi de 1914. « Cette disposition, dit-il, nous a paru un correctif équitable au principe de la déclaration ; il est incontestable que la valeur vénale la plus exacte est celle qui résulte d'une adjudication faite avec toutes les garanties de publicité et de concurrence, ne comportant par conséquent ni fraude ni dissimulation possibles. Il est donc logique d'admettre que, lorsqu'une telle adjudication se sera produite dans un délai assez rapproché de la transmission, c'est sur le prix de cette adjudication que doivent être perçus les droits de mutation. Il y aura donc lieu, suivant le cas, soit à perception supplémentaire, soit à restitution, mais il ne pourra, bien entendu, en résulter aucune sanction contre le contribuable, si l'Administration

n'avait, antérieurement à l'adjudication, élevé aucune contestation dans les conditions prévues par les articles suivants. »

Il découle de ces explications, comme d'ailleurs de l'esprit général de la loi, que le législateur a entendu instituer une véritable *base légale* d'imposition, bien plus qu'un moyen de contrôle ou une sanction aux mains de l'Administration. Ce qui le prouve, c'est, d'une part, le caractère nécessaire, absolu, attaché à cette disposition et qui fait du prix d'adjudication un élément d'évaluation obligé, exclusif; c'est, d'autre part, l'absence de sanctions contre les redevables qui auraient adopté, dans leurs déclarations, une base autre que le prix d'adjudication.

Ainsi donc, la loi estime qu'en présence d'une adjudication réunissant les conditions indiquées, aucun chiffre autre que le prix ne saurait être admis, et la Régie ne serait pas autorisée à procéder à l'expertise de l'immeuble pour démontrer que le prix est inférieur à la valeur vénale réelle de l'immeuble, pas plus qu'elle n'avait le droit, sous l'empire de la loi de frimaire, de critiquer la déclaration, basée sur le prix d'un bail courant.

### § 2. — *Conditions exigées : Parallèle entre la loi de 1918 et celle de 1914.*

Ressemblance : L'adjudication, dont le prix constitue la base légale de perception, est celle qui est réalisée dans les conditions définies à l'article 26 de la loi du 15 juillet 1914. Il faut donc, comme précédemment,

que l'adjudication ait lieu « soit devant notaire *commis*, soit à la barre du tribunal, les étrangers admis, avec la publicité prescrite par le Code de Procédure civile ». Par conséquent, l'adjudication *judiciaire* qui seule peut faire l'objet d'une surenchère de la part d'une personne quelconque (Art. 965, 973, 988 et 1001 du C. proc.) est également *seule* susceptible de déterminer la valeur imposable des immeubles transmis à titre gratuit, ou compris dans les échanges; l'adjudication à laquelle il est procédé devant un notaire, choisi par les parties, ou devant la Chambre des Notaires ne saurait avoir le même effet (1).

*Amendements Milan et Bergeon.* — M. le sénateur Milan avait déposé un amendement tendant à ajouter à l'article 2 des dispositions d'après lesquelles devraient être assimilées aux adjudications prévues à l'article 26 de la loi du 15 juillet 1914, les adjudications devant notaire non commis, moyennant certaines conditions déterminées.

Renvoyé à la Commission de la Législation fiscale par la Haute-Assemblée, cet amendement a été repris à la Chambre des Députés par M. Bergeon ; accepté par la Commission, mais repoussé par le Gouvernement, il a été disjoint et finalement renvoyé, à la suite de l'intervention de M. le Commissaire du Gouvernement (2).

Celui-ci fit valoir que l'extension proposée était inadmissible, car les adjudications volontaires ne pré-

(1) V. *Instr. de la Régie*, n° 3415, 1er, p. 3, 3°.
(2) *Ch. des Dép.* Séance du 5 avril 1918. Déb. Parl. p. 1302.

sentent aucune des garanties résultant pour les adjudications judiciaires, de la publicité réglementaire et de la surenchère.

Ces arguments ne semblent fondés qu'en partie. Convenons, en effet, tout d'abord que la publicité prescrite par le Code de Procédure civile en pareille matière (placards, insertion légale...) est absolument insignifiante. La preuve en est que, presque toujours, les intéressés la complètent, avec l'autorisation du Président du Tribunal civil, par une publicité extraordinaire (affichage, insertions, publications) incontestablement beaucoup plus efficace. On peut donc soutenir, qu'à ce point de vue, les ventes judiciaires ne présentent pas de garanties particulières.

On objecte aussi que les adjudications amiables ne comportent pas, comme les adjudications judiciaires, de surenchère possible. C'est vrai en principe, et cette particularité constitue même la seule différence essentielle qui sépare les unes des autres. Mais cette procédure, que l'on considère comme le meilleur remède contre la fraude et la collusion, a souvent pour résultat, les rares fois où elle est mise en mouvement, de porter l'immeuble à un prix très supérieur à sa valeur réelle, car, à la surenchère proprement dite, s'ajoutent des frais de justice toujours fort élevés; de sorte que l'immeuble se trouve être, comme sous le régime précédent, taxé sur la base d'une valeur exagérée.

Il semble bien qu'une publicité étendue, d'ailleurs réglementée, soit, le plus souvent, suffisante pour écarter les dangers que l'on redoute et pour autoriser le

Trésor à baser l'évaluation de l'immeuble sur le prix obtenu. Voyons surtout, dans l'opposition faite par l'Administration aux amendements de MM. Milan et Bergeon, une preuve de son esprit étroit et méfiant parfois sans raison.

Différences. — Les dispositions de la loi nouvelle complètent ou modifient sur plusieurs points celles de la loi de 1914 (1).

*a*) En premier lieu, l'article 26 de la loi du 15 juillet 1914, en prescrivant de prendre comme base le prix de l'adjudication judiciaire, n'a statué que pour la perception des droits de mutation par décès, tandis que l'article 2 de la loi du 27 mai 1918 s'applique également aux *mutations entre vifs à titre gratuit et aux échanges*.

*b*) Il n'est plus nécessaire que l'immeuble ait été vendu postérieurement au décès. En vertu de l'article 2, on doit aussi bien tenir compte de l'adjudication passée dans l'année qui aura *précédé* le fait donnant lieu à la perception de l'impôt, c'est-à-dire, soit l'acte d'échange, soit l'acte de donation, soit le décès, ou tout autre événement auquel est attachée l'exigibilité des droits de mutation par décès.

*c*) Lorsque l'adjudication est réalisée postérieurement au fait générateur de l'impôt, elle ne doit être prise comme base d'évaluation que si elle intervient dans le délai d'*un an*. A cet égard, au cas de mutation par décès, il n'y a pas à faire état du délai, parfois plus long, que la loi du 15 juillet 1914 avait fixé. Sous l'em-

(1) V. *Instr. Régie*, n° 3563.

pire de cette loi, il suffisait que l'adjudication fût passée, soit avant l'expiration des délais prévus par l'article 24 de la loi du 22 frimaire An VII, soit dans les six mois consécutifs à l'expiration de ces délais. Or, les délais prévus par l'article 24 de la loi du 22 frimaire étant, en certaines circonstances, de deux années, l'adjudication dont le prix devait servir de base à la perception des droits de succession pouvait alors intervenir dans une période de 30 mois à compter du décès. Cette période est désormais réduite à un an. On comprend d'ailleurs qu'il était difficile au législateur d'édicter un long délai, puisque la valeur imposable est la valeur au jour du décès et non celle que peut avoir l'immeuble quatre ou cinq ans après.

*d*) Enfin, tandis que la loi de 1914 ne permettait d'écarter le prix d'adjudication judiciaire que si la « consistance » de l'immeuble avait subi une « transformation, susceptible d'en modifier la valeur », la loi du 27 mai 1918 admet la déclaration estimative des parties dès l'instant où il sera « justifié d'une *modification de la valeur* de l'immeuble, survenue entre l'adjudication et le fait qui aura donné lieu à la perception des droits ». La loi actuelle est plus générale ; elle n'exige plus que l'immeuble ait été modifié dans sa consistance ; il suffit qu'une modification se soit produite dans sa valeur. Très diverses, d'ailleurs, sont les causes qui peuvent, même dans un court intervalle, entraîner des variations notables de la valeur d'un immeuble; tantôt particulières, comme le changement de destination, le percement d'une rue, le développement

industriel ou commercial d'un quartier, etc...; tantôt beaucoup plus générales, telles : les disponibilités en capitaux, la recherche des placements immobiliers, etc.

Quelle que soit donc la cause de la modification survenue dans la valeur de l'immeuble, et alors même qu'il n'y aurait pas eu transformation de cet immeuble dans sa consistance, les parties peuvent, en produisant les justifications nécessaires, demander que l'impôt soit perçu d'après leur déclaration estimative et non pas sur le prix de l'adjudication judiciaire.

De son côté, l'Administration est autorisée à prendre pour base de la liquidation des droits une déclaration estimative à souscrire par les parties, toutes les fois qu'elle se trouve en mesure de justifier que, par suite d'une dépréciation de l'immeuble, le prix de l'adjudication est inférieur à la valeur réelle à la date de la mutation.

A défaut de disposition contraire dans la loi, la preuve des modifications dont il s'agit doit être fournie d'après les modes de procédure admis en matière fiscale (Lois des 22 frimaire An VII, art. 65, et 27 ventôse An IX, art. 17), mais tous les modes de preuve sont admis, s'ils peuvent être fournis selon les règles de la procédure [1].

§ 3. — *Application de l'article 2.*

Quand l'adjudication aura précédé le décès, ou même la déclaration, pas de difficultés : c'est le prix obtenu qui devra être porté dans la déclaration.

(1) V. Defrénois, *Législ. Comm.* 1918, p. 213.

Mais, si l'adjudication intervient postérieurement au paiement des droits, il y aura lieu, suivant que le prix obtenu est inférieur ou supérieur au chiffre porté dans la déclaration, soit à acquittement d'un droit supplémentaire, soit à restitution des droits perçus en trop.

Il s'agit en effet d'une base légale à laquelle, ni les parties, ni la Régie ne peuvent se soustraire; et si cette base n'apparaît que lorsque la déclaration estimative a été souscrite, elle n'en conserve pas moins sa valeur obligatoire; une interprétation contraire enlèverait tout sens à la disposition de la loi, qui prévoit l'adjudication dans l'année suivant le décès.

Déclaration complémentaire. — Si le prix obtenu est supérieur à la valeur taxée, une déclaration complémentaire rectificative doit être souscrite, et le droit supplémentaire exigible doit être acquitté. Il importe d'ailleurs de remarquer que rien n'oblige les parties à prendre l'initiative de ce paiement ; celles-ci peuvent attendre la réclamation de l'Enregistrement.

Restitution. — Si l'adjudication a donné un prix inférieur à la valeur vénale déclarée, il y a eu perception excessive et les redevables ont droit à se faire restituer les droits perçus en trop. Cette solution était déjà admise pour l'application de la loi du 15 juillet 1914. Dans l'Instruction Générale n° 3415, la Régie énonçait ainsi les règles à suivre : « Lorsque le prix, augmenté des charges, sera inférieur au capital forfaitaire, les sommes payées en trop par les héritiers, donataires ou légataires seront sujettes à remboursement. Toutefois, comme il s'agira de droits réguliè-

rement perçus, soit que la déclaration n'ait pas énoncé l'adjudication déjà prononcée, soit que les immeubles aient été adjugés postérieurement à cette déclaration, la restitution ne pourra être ordonnée d'office par l'Administration ; elle devra donc être demandée par les intéressés, dans le premier cas, avant l'expiration du délai de deux ans prévu par la loi du 31 janvier 1914 pour la prescription des actions en remboursement fondées sur une erreur de fait, et, dans le second cas, avant l'expiration du délai d'un an imparti par la même loi pour l'introduction des demandes en restitution basées sur un événement ultérieur à la perception. »

Dans le cas où, conformément à l'article 7 de la loi du 13 juillet 1911, l'Administration aurait admis les héritiers, légataires ou donataires à se libérer par acomptes, les règles qui précèdent devraient être appliquées, et il y aurait lieu de rectifier la liquidation des droits dus. L'excédent devrait être imputé sur le premier versement à effectuer ou versé au Trésor, suivant que le prix de l'adjudication, augmenté des charges, est inférieur ou supérieur à la valeur vénale déclarée.

Délais. — Les délais de restitution sont ceux de la loi du 31 janvier 1914, qui restent applicables. L'action en restitution sera donc prescrite : 1° après *deux* ans à compter du jour du paiement des droits, lorsque l'adjudication aura été prononcée avant la déclaration; 2° et après *un* an à compter du jour de l'adjudication, lorsque cette adjudication sera postérieure à la déclaration.

S'il s'agit d'une perception insuffisante, la Régie, tant en vertu de la même loi de 1914, que par application de la loi du 27 mai 1918, jouit d'un délai de *deux* ans, soit de la déclaration, lorsque l'adjudication est antérieure, soit de la date de l'enregistrement de cette adjudication, si elle est prononcée postérieurement à la déclaration.

Absence de pénalités. — Quand le déclarant ou contractant a négligé de prendre le prix d'une adjudication antérieure pour base de sa déclaration, aucune pénalité n'est applicable, la loi ne contenant aucune disposition à cet égard, ni aucune référence aux lois antérieures.

La Régie admettait cette conséquence pour l'application de la loi de 1914 : « Toutefois, dit l'Instruction n° 3415, si l'adjudication est antérieure à la déclaration, aucune pénalité ne pourra, à défaut d'une disposition législative spéciale, être relevée à la charge des redevables qui auront indiqué le revenu des immeubles transmis sans mentionner l'adjudication. »

Il en est ainsi, *a fortiori*, quand le redevable s'abstient de faire une déclaration complémentaire dans le cas d'une adjudication pour un prix supérieur intervenant postérieurement à la première déclaration. On ne saurait en effet étendre à ces cas les dispositions de l'article 5 de la loi, qui établissent des pénalités graduées en cas d'insuffisance, car il est évident que cet article 5 est spécial aux insuffisances constatées par expertise.

§ 4. — *Double adjudication* (1).

La loi prévoit une adjudication avant ou après le décès ; elle est muette pour le cas où il existerait deux adjudications, l'une antérieure, l'autre postérieure au décès. Le cas peut être assez fréquent; il est possible que le défunt ait acquis l'immeuble peu de temps avant son décès et que ses héritiers se trouvent dans l'obligation de le revendre à la suite de ce décès. On ne saurait supposer que les prix seront les mêmes. Nous sommes d'avis que, dans ce cas, il faut écarter l'une et l'autre adjudication, pour le motif que toutes deux ne peuvent servir de base à la perception, et qu'aucune prescription de la loi n'indique celle qui doit être choisie ; si on admet cette règle, les adjudications, sans constituer une base légale, ne seraient pas moins un élément très sérieux d'appréciation, et il en serait spécialement ainsi de celle des adjudications dont la date serait la plus voisine de la date du décès, ou de la transmission par donation ou échange.

§ 5. — *Adjudication de nue-propriété.*

Doit-on prendre pour base d'évaluation d'un immeuble compris dans une déclaration de succession, ou faisant l'objet d'une donation ou d'un échange, le prix obtenu dans une adjudication qui a porté exclusivement sur la nue-propriété ? Cette question a été résolue par la négative dans une solution du 4 septembre 1919 ainsi conçue :

« Une adjudication portant exclusivement sur la nue-

(1) V. Defrénois, *Législ. Comm.* 1918, p. 214.

propriété des immeubles héréditaires ne remplit pas le vœu de la loi et ne saurait servir de base légale à la liquidation de l'impôt de mutation par décès. Le but des auteurs de la loi du 15 juillet 1914 a été d'asseoir la perception de l'impôt sur la valeur exacte et sincère des immeubles, à l'époque de l'ouverture de la succession; or, les ventes publiques des nues-propriétés sont nécessairement soumises, pour leur résultat, à des contingences tirées, non seulement de l'âge, mais encore de l'état de santé de l'usufruitier, c'est-à-dire des circonstances dont il ne peut, en l'état de la législation fiscale, être tenu compte dans l'établissement de la perception. Au cas qui nous occupe, l'adjudication ne faisant pas ressortir la valeur de la pleine propriété, il n'est pas possible de procéder à la répartition prescrite par l'article 13 et le prix de l'adjudication ne saurait servir de base à la perception. »

Cette décision, rendue sous l'empire de la loi du 15 juillet 1914, trouve son application au régime de la loi du 27 mai 1918. Elle est exacte, en principe, lorsque c'est la toute propriété de l'immeuble qui est transmise, puisque la nue-propriété, ne constituant qu'une partie de cet immeuble, ne saurait faire présumer le prix qu'aurait atteint la toute propriété. D'autre part, l'article 13 de la loi du 25 février 1901 reste applicable aux mutations à titre gratuit; et l'usufruit, comme la nue-propriété, sont régis, pour leur évaluation, par une règle qui n'a pas été supprimée par les lois de 1914 et 1918 (1).

(1) V. Defrénois, *Jurispr. et Prat. Not.* 1920, art. 19600, p. 223.

§ 6. — *Les délais prévus par les lois du* 15 *juillet* 1914 *et du* 27 *mai* 1918 *ont-ils été suspendus par le décret du* 10 *août* 1914 ?

Aux termes de l'article premier du décret du 10 août 1914 : « Sont suspendus, pendant la durée de la mobilisation et jusqu'à la cessation des hostilités, toutes prescriptions ou péremptions en matière civile, commerciale ou administrative, tous délais impartis pour signifier, exécuter ou attaquer les décisions des tribunaux judiciaires ou administratifs. »

La question s'est posée de savoir si, comme conséquence des dispositions de ce décret, le délai, pendant lequel l'adjudication d'un immeuble devait avoir lieu, pour que le prix puisse en être retenu par l'Administration, en vue de l'assiette des droits de mutation par décès, se trouvait prorogé.

Un contribuable est décédé, par exemple, le 1er janvier 1915. Ses héritiers, dans la déclaration de succession, souscrite le 31 mai suivant, ont compris un immeuble urbain loué par bail 1.200 francs. Les droits ont été perçus sur 1.200 × 20 ou 24.000 francs. Cet immeuble a fait, le 5 janvier 1919, l'objet d'une adjudication judiciaire moyennant, charges comprises, 35.760 francs. Ce chiffre de 35.760 francs doit-il être pris pour base du calcul des droits de succession ? En d'autres termes, un complément de droit est-il exigible ?

L'Administration s'est prononcée pour l'affirmative.

Sans doute, reconnaît-elle dans une solution rendue le 2 mars 1915 (antérieure par conséquent à la loi du 27 mai 1918), que « le délai fixé par l'article 26 de la

loi du 15 juillet 1914 ne constitue assurément ni un délai de prescription ni un délai de péremption ; et que, dès lors, le premier alinéa de l'article premier du décret du 10 août 1914, qui proroge les délais de cette nature, n'est pas applicable en la matière ».

Mais, néanmoins, elle conclut à la prorogation du délai pour les motifs suivants : « Il n'est est pas de même du second alinéa de l'article qui étend la suspension aux prescriptions hypothécaires, à leur renouvellement, aux transcriptions et généralement à tous les actes qui, d'après la loi, doivent être accomplis dans un délai déterminé.

« Le but de cette disposition, fait observer l'Administration, est de parer aux difficultés que les événements actuels opposent à l'accomplissement régulier des formalités légales et, pour cela, de relever les intéressés des déchéances qu'ils pourraient encourir, faute par eux d'avoir exécuté ces formalités dans les délais impartis par les lois.

« Il suffit donc, pour l'application du décret, que l'efficacité juridique d'un acte soit liée, dans une mesure quelconque, à son exécution dans un certain délai.

« Or, l'article 26 de la loi du 15 juillet 1914 n'attache à l'adjudication d'un immeuble héréditaire un effet juridique, vis-à-vis du Trésor, qu'autant qu'elle a eu lieu, au plus tard, dans le délai de six mois après l'expiration du délai légal pour souscrire la déclaration de la succession. »

Ces conclusions ne paraissent pas admissibles; une telle application du décret du 10 août 1914 nous semble

procéder d'une conception juridique inexacte et d'une interprétation mesquine des textes et des choses.

Sans doute (1) le décret du 10 août 1914 prolonge le délai pendant lequel un acte est susceptible de produire un effet juridique, en ce sens que les parties ont un délai supplémentaire pour accomplir l'acte dont elles attendent cet effet juridique ; c'est ainsi que la veuve, qui veut profiter des bénéfices de l'article 1483 du Code civil, voit prolonger le délai pendant lequel elle peut faire inventaire. Mais la prolongation des effets juridiques de l'acte n'est pas liée nécessairement à l'existence de cet acte, et si les contractants n'ont pas eu en vue cette prolongation, les tiers ne sauraient l'invoquer. Comme l'expose la Régie, le décret du 10 août a été rendu dans l'intérêt des parties mises dans l'impossibilité d'agir ; il n'a pas été rendu dans l'intérêt des tiers.

L'effet juridique, prévu par la loi du 15 juillet 1914, n'existe que si l'acte a été réalisé par les parties, dans le délai déterminé, c'est-à-dire quand la Régie, se plaçant devant un fait accompli, constate qu'il a été réalisé dans le délai prévu par la loi. Si ce délai est expiré, si, par conséquent, les contractants n'ont pas entendu attribuer à l'acte l'effet juridique dont il était susceptible, il n'appartient pas à la Régie de conférer à cet acte un caractère qu'il ne comporte pas et de lui faire produire des conséquences qui n'ont pas été voulues par les parties.

(1) V. Defrénois, *Jurispr. et Prat. Not.* 1919, art. 19486, p. 395.

Au surplus, cette argumentation du fisc n'est pas sincère. Comme on l'a fait remarquer dans un article fort judicieux (1), « de ce que la loi du 15 juillet 1914 n'attache à l'adjudication d'un immeuble héréditaire un effet juridique, vis-à-vis du Trésor, qu'autant qu'elle a eu lieu dans un délai déterminé, conclure qu'il y a là une déchéance susceptible d'être encourue, faute de l'exécution de la formalité dans un délai imparti par la loi, déchéance dont les parties peuvent être relevées par l'application du décret du 10 août 1914, c'est ce qu'on appelle une interprétation judaïque de texte, c'est-à-dire « étroite, mesquine, qui s'attache à la lettre et néglige l'esprit ».

Aux prétentions de l'Administration, l'auteur de cette critique oppose la seule solution possible, celle qui est dictée par la saine logique et le bon sens. « Il s'agit, dit-il, et c'est toute la question débarrassée des subtilités de style, de fixer, d'une manière aussi exacte que possible, la valeur vénale d'un bien. Plus qu'une déclaration estimative des parties, le prix d'une adjudication publique a paru au législateur une indication exacte. Mais... il faut que l'adjudication ne soit pas trop éloignée de la date du décès, car c'est la valeur de l'immeuble à cette date qu'il s'agit de connaître. D'où le délai maximum d'un an. Il tombe sous le sens que, si une adjudication a lieu trois ou quatre ans après le décès, ce n'est plus la valeur au jour du décès que fixe l'adjudication, mais la valeur de l'immeuble

(1) V. *Journal des Not. et des Avoc.*, art. 32592, p. 450.

trois ou quatre ans après, période pendant laquelle des causes extérieures audit immeuble ont pu singulièrement influer sur les cours.

Que vient-on parler de déchéance pour inexécution d'un acte de procédure dans un délai légal ?

Du moment, par conséquent, que la vente s'est produite plus d'un an après le délai, j'estime que le prix de vente n'est plus la base légale de la perception des droits de succession, et que, dans l'exemple qui précède, l'Administration n'est nullement fondée à réviser la perception régulièrement établie. »

Doutant elle-même du bien-fondé de ses prétentions et prévoyant des résistances trop légitimes, l'Administration a depuis jugé ses positions indéfendables; elle les a abandonnées, pour se ranger à la seule interprétation admissible, celle qui conclut que les délais prévus par les lois de 1914 et de 1918 ne sauraient avoir été suspendus par le décret du 10 août 1914.

## CHAPITRE III

### CONTROLE DE LA DÉCLARATION

Lorsqu'il n'existe pas d'adjudication, c'est la déclaration estimative, fournie par les parties, qui sert de base à la perception. Il était à prévoir que cette faculté accordée aux redevables, de fixer provisoirement, à leur gré, la valeur des immeubles passibles de l'impôt, aurait pour résultat, dans la pratique, d'augmenter le nombre des évaluations insuffisantes. Aussi, le Parlement s'est-il préoccupé, au moment de la confection de

la loi du 27 mai 1918, de donner à l'Administration des facilités spéciales pour assurer le redressement des déclarations faites en fraude des droits du fisc. En regard de la complète liberté d'estimation laissée au contribuable en premier ressort, il était indispensable de placer des règles de contrôle et de répression particulièrement efficaces.

Lorsqu'une déclaration estimative a été souscrite, la Régie vérifie son exactitude au moyen de termes de comparaison avec les immeubles voisins, en se basant sur les ventes amiables, les partages ou autres actes, en utilisant tous les renseignements que lui fournissent les archives des bureaux, ou qu'elle puise dans d'autres services.

L'évaluation, ainsi obtenue, peut être supérieure à l'évaluation déclarée, mais elle n'a rien d'obligatoire pour les parties, qui peuvent en contester les résultats et en critiquer les éléments. Une transaction interviendra peut-être entre l'Administration et le redevable ; sinon, la décision sera remise à l'appréciation des experts.

Dans une section première, nous étudierons la procédure de conciliation; dans une section deuxième, la procédure d'expertise et les sanctions applicables, en cas d'insuffisance constatée.

### Section I. — **Procédure de conciliation**

L'article 3 de la loi du 27 mai 1918 est ainsi conçu : « Les redevables dont les déclarations n'auront pas été admises en seront avisés par lettre motivée et recom-

mandée, et ils auront la faculté de présenter des observations justificatives dans le délai d'un mois à partir de la réception de la lettre d'avis qui leur aura été adressée. »

a) *But et caractère de cette procédure.* — « L'objet principal de cet article, lit-on dans le rapport de M. Balitrand, est de répondre à l'objection tirée de la prétendue multiplication des litiges et des expertises... Il nous a paru sage d'instituer une sorte de préliminaire de conciliation qui permettra, le plus souvent, d'arriver à un accord. Il importe, en effet, de remarquer que, dans la pratique, ce ne sont pas les parties, mais les notaires, qui font les déclarations, et que ceux-ci n'ont pas intérêt à engager leurs clients dans des litiges hasardeux, pas plus d'ailleurs que les receveurs d'Enregistrement n'ont intérêt à s'exposer à l'échec de contestations imprudentes. La nécessité d'une correspondance et d'une discussion contradictoire, préalables à toute poursuite, entre le notaire et le receveur, aura pour objet de réduire le plus souvent les désaccords et de rendre exceptionnel le recours à l'expertise. »

En réalité, la disposition de l'article 3 ne fait que confirmer un état de choses existant déjà. Antérieurement à la loi, la Régie, par l'un ou l'autre de ses agents, avisait toujours les contribuables de l'insuffisance constatée ou présumée ; des avertissements leur étaient adressés, jusqu'au jour où ils se présentaient au bureau pour discuter la réclamation. Jamais une expertise n'était engagée sans de multiples avis et sans que l'Administration n'ait acquis la certitude que le contri-

buable n'était pas disposé à reconnaître l'insuffisance et à rectifier sa déclaration. Néanmoins, le législateur a tenu à consacrer expressément cette pratique, et il a rendu nécessaire la tentative de rectification amiable des insuffisances.

La loi nouvelle organise ainsi une sorte de préliminaire *obligatoire* de conciliation qui doit être observé, à peine de nullité de la procédure. Il en résulte qu'actuellement l'expertise ne peut plus être valablement engagée, avant l'expiration du délai d'un mois prévu par la loi.

b) *Forme.* — Si donc les recherches et rapprochements du receveur lui permettent de penser que l'évaluation donnée à l'immeuble est insuffisante, il demande aux parties de rectifier leur déclaration estimative.

Le texte parle des déclarations « qui n'auraient pas été admises ». Le législateur n'a cependant pas eu l'intention de déroger au principe posé par l'article 1er de la loi, suivant lequel la perception est régulièrement établie sur la valeur mentionnée dans la déclaration estimative des parties : en d'autres termes, cette disposition n'a nullement pour but d'autoriser la Régie à refuser, sous prétexte d'insuffisance d'évaluation, de recevoir des déclarations régulières en la forme ; les receveurs de l'Enregistrement sont toujours tenus d'accepter ces déclarations comme base de la liquidation des droits. En parlant de déclarations non admises, le législateur a simplement voulu réserver aux receveurs le droit de poursuivre, par la suite, la rectification des

insuffisances, au cas où ils croiraient que l'évaluation fixée par les parties, et sur laquelle les droits ont été payés, ne peut pas être définitivement adoptée.

Dans cette hypothèse, le redevable doit être informé de la réclamation par une lettre *recommandée*. Les agents s'adresseront d'abord à la personne — débiteur des droits ou mandataire de ce dernier — qui aura souscrit la déclaration estimative. A défaut d'entente avec l'auteur de cette déclaration, ils enverront des lettres recommandées à tous les redevables tenus solidairement de l'impôt. Dans tous les cas, ces lettres, conformément à la loi, seront *motivées*.

c) *Délai de réclamation.* — Dans quel délai cette réclamation de la Régie doit-elle intervenir ? Aux termes de l'article 15 de la loi du 18 avril 1918, toute expertise, engagée par l'Administration, doit être requise dans les deux ans, à compter de l'enregistrement de l'acte, ou de la déclaration, exception faite pour les fonds de commerce. Mais la Régie n'a aucun intérêt à attendre la veille de la prescription pour commencer la procédure d'expertise ; de même elle n'est pas obligée de surseoir, pour un motif quelconque, à la constatation de l'insuffisance. Elle peut donc établir sa réclamation, provoquer un accord avec les parties, sans attendre l'expiration de l'année, pendant laquelle une adjudication publique fournirait une base légale d'imposition.

Il peut naître une situation assez embarrassante, lorsque l'insuffisance est relevée moins d'un mois avant l'expiration du délai de prescription, fixé par l'article 15

de la loi du 18 avril 1918. D'après la jurisprudence de la Cour de Cassation, la prescription ne peut être interrompue, en cette matière, que par la signification d'une requête avec assignation (Cass., 27 nov. 1833, 12 nov. 1901). L'Administration se trouvera donc dans la nécessité de signifier cette requête, avant l'expiration du délai de conciliation. Mais, dans ces conditions, l'exploit ne vaudra que comme acte interruptif de la prescription ; il sera irrégulier comme acte introductif d'instance, et, à cet égard, il devra nécessairement être renouvelé après l'expiration du délai de conciliation (1).

Remarquons que les frais de la signification de la requête en expertise, ainsi effectuée dans l'unique but d'interrompre la prescription, resteront à la charge de l'Administration, si un accord amiable intervient dans le délai d'un mois imparti au contribuable pour présenter ses observations justificatives.

d) *Délai de rectification.* — La lettre recommandée invite les intéressés à présenter des observations justificatives dans le délai d'*un mois* à compter du jour de la *réception* de la lettre recommandée, et non du jour de son envoi. Un avis de remise au destinataire demandé à l'Administration des Postes est conservé dans les archives du bureau de l'Enregistrement. En fait, le délai d'un mois est toujours prorogé; un mois serait insuffisant à la Régie pour l'instruction de l'affaire et la préparation du dossier d'expertise. D'ailleurs, le délai prévu par l'article 3 est purement com-

(1) V. *Instr. Régie*, n° 3563.

minatoire; l'article 5, qui autorise l'expertise, dans le cas où l'accord n'est pas réalisé, ne dit pas que cette expertise doive être obligatoirement requise dans le délai d'un mois, à compter de l'expédition, ou de la réception de la lettre recommandée; il faut donc considérer ce délai comme un laps de temps pendant lequel la Régie ne peut procéder aux opérations d'expertise, et il ne convient pas de lui attribuer d'autres effets.

e) *Observations des intéressés : Soumission.* — Le contribuable peut présenter, par écrit ou verbalement, des observations justificatives. Il s'agit, en définitive, d'une sorte de débat entre le débiteur du droit et l'auteur de la réclamation. Toutefois, il existe un juge de ce débat, le Directeur départemental, qui est compétent pour autoriser l'expertise, s'il estime qu'elle doit être favorable au Trésor. Dans le cas où l'accord n'intervient pas, il est utile aux parties de lui adresser, par écrit, les moyens qu'elles ont invoqués, sans succès, auprès de l'auteur de la réclamation.

Si un accord intervient entre la Régie et les contractants, les résultats en sont constatés par un écrit qui porte, dans la pratique, le nom de *soumission*. Cet écrit, déjà usité dans la législation antérieure, en matière d'insuffisance, n'est autre chose, comme l'a reconnu le Tribunal de la Seine (jugement du 11 juillet 1874. J. E. 19158), « qu'une déclaration complémentaire et rectificative, qui est devenue définitive par l'acceptation de la Régie ». Par suite, lorsqu'une soumission, tendant à reconnaître une insuffisance d'éva-

luation, a été acceptée par l'Administration, cette soumission lie la Régie au même titre que les parties.

Toutefois, si ultérieurement l'immeuble est vendu dans les conditions prévues par la loi, il semble que le résultat de cette adjudication doive modifier les chiffres admis dans l'accord qui a suivi, tout aussi bien que la déclaration estimative originaire. La Régie soutenait, sous l'empire de la loi de frimaire, que l'insuffisance, reconnue par soumission, n'était pas définitive, et que le revenu à adopter était celui d'un bail courant découvert après l'accord constaté par la soumission (Espalion : 20 mai 1913); le prix d'adjudication, remplaçant le prix du bail et ayant le même caractère de base légale l'imposition, doit servir à liquider définitivement l'impôt, soit par le versement d'un supplément, soit par la restitution d'une partie des droits payés. La seule condition est que l'adjudication judiciaire ait lieu dans l'année qui a suivi le fait imposable.

f) *Absence de pénalités.* — En cas d'insuffisance ainsi reconnue, sauf dans le cas où l'insuffisance présente les caractères d'une *dissimulation* frauduleuse (1), et donne ouverture à la perception du double droit en sus, édicté par l'article 12 de la loi du 8 avril 1906, les redevables ne sont tenus d'acquitter que le complément du droit simple et le coût des lettres recommandées. Aucune pénalité n'est, en effet, édictée sous le nouveau régime, pour le cas d'insuffisance constatée par un accord intervenu en exécution des dispositions de l'ar-

(1) V. *infra*, page 121.

ticle 3. La Régie admet même qu'il n'est pas indispensable, à cet égard, que l'insuffisance soit reconnue avant l'expiration du délai d'un mois, à compter de la réception de la lettre recommandée; mais qu'il suffit que la procédure d'expertise n'ait pas été entamée, et que, par suite, l'affaire ne soit pas sortie de la période de conciliation, pour entrer dans la phase judiciaire.

Il semble cependant que la pensée du législateur n'ait pas été, en matière de pénalités, d'assimiler ce cas à celui où la base de l'impôt est tirée d'une adjudication. M. Balitrand, dans son rapport du 29 mars 1918, envisageant le cas où une adjudication s'est réalisée, disait : « Mais il ne pourra, bien entendu, en résulter aucune sanction contre le contribuable, si l'Administration n'avait, antérieurement à l'adjudication, élevé aucune contestation dans les conditions prévues par les articles suivants. » Il apparaît donc que, dans les cas contraires, la pénalité serait encourue. C'est en ce sens qu'il faudrait comprendre le dernier alinéa de l'article 5 (ancien) : « Si l'insuffisance est reconnue volontairement avant le dépôt du rapport des experts, il sera fait remise d'un quart de l'amende encourue. » Le même rapporteur déclarait : « Toutefois, il nous a paru sage d'instituer une sorte de préliminaire de conciliation qui permettra le plus souvent d'arriver à un accord », et, à propos de la réduction d'un quart, il ajoutait : « Nous proposons une légère réduction pour les contribuables qui reconnaîtront volontairement l'insuffisance de leur déclaration avant le dépôt du rapport des experts, voulant ainsi donner une sorte de

prime à la conciliation. » La conciliation qu'il s'agit de favoriser est donc celle qui résulte de l'accord des parties, et, par période antérieure au dépôt du rapport des experts, il semble bien qu'il faille entendre tout le temps qui a suivi la déclaration; aussi bien, lorsque le rapport des experts est rédigé, aucune conciliation n'est plus possible, lors même qu'il ne serait pas déposé, puisque le tribunal, en matière fiscale, ne peut qu'approuver le rapport, en lui donnant la sanction judiciaire (1).

Quoi qu'il en soit, il résulte du texte de l'article 4 que les pénalités sont édictées pour le seul cas où l'insuffisance est constatée au cours de la procédure d'expertise prévue audit article ; aucune référence ne peut donc être établie entre les dispositions de l'article 4, relatives à des sanctions qui accompagnent l'expertise, et celles de l'article 3, concernant la procédure de conciliation.

### Section II. — **Procédure d'expertise**

A défaut d'entente amiable, et si la Régie persiste dans sa réclamation, les immeubles compris, soit dans la déclaration, soit dans la donation ou l'échange, doivent faire l'objet d'une expertise.

#### § 1er. — *Erreurs de rédaction des articles 4 et 5. Vote de l'article 11 de la loi du 29 juin 1918.*

Lors de l'élaboration de la loi du 27 mai 1918 (2), il

(1) V. Defrénois, *Législ. Comm.* 1918, p. 217.
(2) Rapport de M. le Sénateur Milliès-Lacroix du 28 juin 1918, annexe, n° 286, p. 482 à 485.

s'était glissé dans le texte deux erreurs matérielles, qui furent d'ailleurs, avant le vote, signalées au Sénat par le Ministre des Finances, mais que l'on jugea cependant préférable de ne pas rectifier, afin d'éviter le retour du projet de loi à la Chambre des Députés, et de hâter ainsi la promulgation des nouvelles dispositions.

La première était contenue dans l'article 4, qui disposait que « si un accord n'intervient pas, les insuffisances dans les déclarations seront constatées par voie d'expertise, à laquelle il sera procédé sous les formes indiquées aux articles 17 et 18 de la loi du 22 frimaire An VII. » Or, les deux articles visés ont été abrogés, en grande partie, par l'article 5 de la loi du 27 février 1912, qui, pour simplifier la procédure d'expertise en matière d'enregistrement, a :

1° Supprimé la tierce expertise, en prescrivant la nomination immédiate de trois experts, dont deux par les parties et un par le Président du Tribunal civil;

2° Dispensé les experts du serment;

3° Autorisé l'expertise par un seul expert, lorsque le prix exprimé, ou la valeur déclarée, n'excède pas 10.000 francs.

Dans sa teneur primitive, la loi du 27 mai 1918 ressuscitait donc des formes de procédure qu'il avait paru indispensable d'abroger. De la sorte, la procédure de la loi de frimaire devait être suivie dans les cas visés par la loi nouvelle, tandis que celle de la loi du 27 février 1912 s'imposait dans tous les autres cas. Cette

diversité de procédure ne pouvait être qu'une source de nullités.

Quant à la seconde erreur, elle était relative à la sanction des insuffisances. L'article 5 visait :

1° Les insuffisances égales ou supérieures à 1/10;

2° Les insuffisances supérieures à 1/10, mais inférieures à 1/5;

3° Les insuffisances supérieures à 1/5, mais inférieures à 1/4;

4° Les insuffisances supérieures à 1/4.

Il ressort de la simple lecture de cette énumération que les insuffisances exactement égales à un cinquième ou à un quart n'étaient pas prévues, de sorte que, dans les deux cas, l'Administration se serait vue dans l'impossibilité de réclamer une pénalité. Il aurait donc suffi aux parties ayant commis une insuffisance, pour échapper à toute sanction, de répondre immédiatement à la réclamation de l'Administration, en offrant de reconnaître une insuffisance, exactement égale au cinquième ou au quart.

Enfin le texte de la loi du 27 mai 1918 laissait incertaine la question de savoir si la disposition de l'article 12 de la loi du 8 avril 1910, aux termes de laquelle « dans tous les cas où l'insuffisance présentera le caractère d'une dissimulation frauduleuse, la peine sera du double droit, en sus de celui qui sera dû pour les objets insuffisamment évalués », restait applicable aux insuffisances commises dans les évaluations prescrites par les nouvelles dispositions. L'article 12 de la loi du 27 février 1912, qui a modifié les sanctions en matière

d'insuffisance d'évaluation, avait eu soin de souligner qu'il n'était pas dérogé aux dispositions de l'article 12 de la loi du 8 avril 1910, pour le cas où il s'agit d'une dissimulation frauduleuse. Il convenait, pour dissiper toute équivoque, d'apporter, dans la loi nouvelle, la même précision.

Les retouches nécessaires ont été apportées par l'article 11 de la *loi du 29 juin 1918* (*J. O.* du 30) *modifiant les articles 4 et 5 de la loi du 27 mai 1918, concernant l'évaluation de la propriété immobilière, en matière de successions, donations et échanges.* (Extrait de la loi portant fixation du budget des services civils de l'exercice 1918 [1].)

## Texte de l'article 11 de la loi du 29 Juin 1918

« Les articles 4 et 5 de la loi du 27 mai 1918 sont modifiés ainsi qu'il suit :

» ART. 4. — Si un accord n'intervient pas, les insuffisances dans les déclarations seront constatées par voie d'expertise, à laquelle il sera procédé dans les formes prescrites par l'article 5 de la loi du 27 février 1912 et par les dispositions non contraires des lois antérieures, et l'insuffisance constatée donnera lieu à la perception d'une amende, suivant le principe établi dans l'article 5 de la loi du 27 ventôse An IX et dans des conditions fixées par l'article 5 ci-après de la présente loi.

(1) Adopté sans explication ni discussion. (Chambre. Séance du 27 juin 1918. J. O. du 28, p. 1312. — Sénat. Séance du 28 juin 1918. J. O. du 29, p. 534.)

» ART. 5. — Si l'insuffisance constatée est égale ou inférieure à un dixième de la valeur déclarée de l'immeuble, il n'y aura pas lieu à amende, ni à droit en sus, et les frais d'expertise et d'instance resteront à la charge de l'Administration.

» Si l'insuffisance est supérieure à un dixième, mais inférieure à un cinquième, les contrevenants supporteront la totalité des frais et payeront, à titre d'amende, un quart de droit en sus.

» Si l'insuffisance est égale ou supérieure à un cinquième, mais inférieure à un quart, les contrevenants supporteront la totalité des frais et payeront, à titre d'amende, un demi-droit en sus.

» Enfin, si l'insuffisance est égale ou supérieure à un quart, les contrevenants supporteront la totalité des frais et payeront, à titre d'amende, un droit en sus.

» Dans tous les cas, si l'insuffisance est reconnue volontairement avant le dépôt du rapport des experts, il sera fait remise d'un quart de l'amende encourue, sans préjudice du payement des frais à la charge des contrevenants.

» Aucune dérogation n'est apportée aux dispositions de l'article 12 de la loi du 8 avril 1910 pour le cas où l'insuffisance présente le caractère d'une dissimulation frauduleuse. »

§ 2. — *Forme de l'expertise.*

En cette matière, la loi nouvelle (art. 4 modifié) se réfère, purement et simplement, à l'article 5 de la loi du 27 février 1912 et aux dispositions non contraires

des lois antérieures (1). Il résulte de ces règles que la procédure d'expertise, dégagée de tout incident, comporte, pour les immeubles dont le prix ou la valeur est supérieur à 10.000 francs, la série des actes ci-après :

1° Requête en expertise adressée au Tribunal civil dans le ressort duquel les biens sont situés et portant nomination de l'expert de l'Etat ; 2° signification de cette requête à la partie, avec sommation d'avoir à désigner son expert ; 3° jugement ordonnant l'expertise par trois experts dispensés du serment et portant désignation par le Tribunal de l'un de ces experts ; 4° en cas de refus par la partie de désigner son expert, jugement portant nomination d'office d'un expert pour cette partie ; 5° signification aux experts des actes ou jugements qui les ont désignés ; 6° expertise et rédaction par les experts d'un seul rapport ; 7° dépôt du rapport au greffe du Tribunal ; 8° mémoire aux fins d'homologation ; et 9° jugement.

En ce qui concerne les immeubles dont le prix ou la valeur déclarée n'excède pas 10.000 francs, l'expertise est faite par un seul expert, nommé par toutes les parties, ou, en cas de désaccord, par le Président du Tribunal et sur simple requête. Sous ces réserves, la procédure à suivre est soumise à toutes les règles applicables à la procédure d'expertise pour les immeubles d'une valeur de 10.000 francs et au-dessus.

Il va sans dire que la référence à la loi de 1912 et

(1) Art. 18, L. frimaire, §§. 1 à 6. — Art. 5, L. 27 ventôse, An IX. — Art. 15, L. 28 août 1871. — Art. 17, L. 25 février 1901. — Art. 12, L. 8 avril 1910.

aux dispositions non contraires des lois antérieures ne concerne que la procédure et non les pénalités, ni les frais, dont les quotités se trouvent régies par la disposition nouvelle de l'article 5, modifié par l'article 11 de la loi du 29 juin 1918.

§ 3. — *Pénalités. — Frais.*

Dans le but d'atteindre une plus complète justice, le législateur a voulu proportionner les sanctions à l'importance de l'insuffisance constatée, en édictant des pénalités, d'autant plus sévères, que l'écart entre la valeur réelle et la valeur déclarée est plus considérable.

L'article 4 dispose que « l'insuffisance constatée donnera lieu à la perception d'une amende suivant le principe établi à l'article 5 de la loi du 27 ventôse An IX et dans les conditions fixées par l'article 5 ci-après de la présente loi ».

Le principe établi à l'article 5 de la loi du 27 ventôse An IX est que « dans tous les cas où les frais de l'expertise tomberont à la charge du redevable, il y aura lieu au double droit d'enregistrement sur le supplément de l'estimation ». Cette référence à la loi de ventôse, en tant qu'elle énonce un principe, ne peut avoir pour conséquence qu'un supplément de droit simple sur l'insuffisance constatée et celle d'un droit en sus réduit « dans les conditions fixées par l'article 5 de la présente loi ».

D'autre part, il résulte de cet article 5 que les frais d'expertise et d'instance resteront à la charge de l'Administration si l'insuffisance est inférieure ou égale à

un dixième de la valeur déclarée de l'immeuble ; mais que, dans tous les autres cas, les contrevenants supporteront la totalité des frais.

Par conséquent, lorsque les frais d'expertise et d'instance doivent rester à la charge de la Régie, aucune pénalité n'est due. En ce cas, porte l'article 5, « il n'y aura pas lieu à amende, ni à droit en sus ».

Mais, suivant le même article, les contrevenants payeront à titre d'amende :

Un quart du droit en sus, si l'insuffisance est supérieure à un dixième, mais inférieure à un cinquième ;

Un demi-droit en sus, si l'insuffisance est égale ou supérieure à un cinquième, mais inférieure à un quart;

Un droit en sus, si l'insuffisance est égale ou supérieure à un quart.

La loi a ainsi établi une sorte d'échelle des sanctions basée sur la présomption de bonne ou de mauvaise foi de la part du contribuable. Elle exempte de toute pénalité les écarts inférieurs à un dixième, que l'on peut considérer comme la marge normale des divergences d'appréciation. Elle prévoit des sanctions atténuées pour le cas où l'écart n'est pas supérieur à un quart, parce que cet écart est encore compatible avec la bonne foi du contribuable, et qu'il peut être le résultat, non d'une dissimulation délibérée, mais d'une erreur involontaire d'évaluation. Enfin, elle applique la totalité des sanctions aux écarts supérieurs à cette quotité, parce qu'ils doivent être présumés exclusifs de bonne foi.

A noter qu'avant la loi de 1918, les contrevenants

obtenaient déjà, par la voie du recours à la juridiction gracieuse, la remise d'une partie de la pénalité, en cas de bonne foi évidente. Malgré la graduation des peines, établie par l'article 5, ce recours est toujours autorisé.

L'article 4 porte que l'insuffisance donnera lieu à la perception *d'une amende ;* l'article 5 déclare que l'insuffisance n'excédant pas un dixième ne donne lieu *ni à amende, ni à droit en sus.* On pourrait croire que ces expressions désignent une double pénalité ; il n'en est rien. Les paragraphes 2 et suivants de l'article 5 disposent que les contrevenants paieront, *à titre d'amende*, une partie du droit en sus ; l'amende et le droit en sus constituent donc une seule et même pénalité.

Réduction des pénalités. — Les pénalités ci-dessus édictées ne sont intégralement exigibles qu'à partir du jour où le rapport des experts est déposé au greffe. « Dans tous les cas, si l'insuffisance est reconnue volontairement avant le dépôt du rapport des experts, il sera fait remise d'un quart de l'amende encourue, sans préjudice du paiement des frais à la charge des contrevenants. » (Art. 5, al. 5.)

Il s'agit ici d'une remise ou réduction *légale*, dont le bénéfice est assuré de plein droit à la partie qui reconnaît l'insuffisance, avant que le rapport des experts n'ait été déposé. En d'autres termes, la loi, qui ne prononce aucune sanction, tant que la procédure d'expertise n'est pas engagée, fixe les amendes aux trois quarts de leur taux normal, pour la période comprise entre la signification de la requête en expertise et le dépôt du rapport des experts.

Le calcul de la pénalité étant fait selon le tarif indiqué, il est déduit un quart ; et cette déduction est opérée alors même que, par son importance, le droit devenu exigible serait augmenté d'un droit en sus total. La réduction porte exclusivement sur le droit en sus ou la partie de droit en sus encourue, et non sur le supplément de droit dû en raison de l'insuffisance.

Les motifs qui ont fait introduire cette réduction de pénalité dans la loi du 27 mai 1918 s'inspirent visiblement de la préoccupation générale du législateur de prévenir, par tous les moyens possibles, la naissance ou le développement des litiges, et de donner, ainsi qu'on l'a dit, « une sorte de prime à la conciliation ».

Aggravation des pénalités. — La loi du 29 juin 1918 ajoute à l'article 5 un paragraphe final, disposant qu'il n'est apporté aucune dérogation aux dispositions de l'article 12 de la loi du 8 avril 1910, pour le cas où l'insuffisance présente les caractères d'une *dissimulation frauduleuse.*

L'alinéa 4 de l'article 12 de la loi du 8 avril 1910, visé par cette disposition, porte que « dans tous les cas où l'omission ou l'insuffisance présentera le caractère d'une dissimulation frauduleuse, la peine sera du double droit en sus de celui qui sera dû pour les objets omis ou insuffisamment déclarés », et l'alinéa 6 ajoute que ces pénalités « ne pourront faire l'objet d'aucune remise en modération ».

Cette nouvelle pénalité s'applique à un cas spécial et remplace les pénalités graduées des paragraphes précédents ; dans le cas de fraude constatée, il n'est plus

possible de réduire la peine selon les quotités de l'insuffisance ; que cette insuffisance soit d'un dixième ou de plus d'un quart, le double droit en sus est encouru. Il en est ainsi, à notre avis, que l'insuffisance soit constatée par une expertise ou qu'elle soit reconnue amiablement, aucune réduction ne devant d'ailleurs être faite pour ce dernier cas, ni au cas où les parties avoueraient l'erreur avant le dépôt du rapport. Il s'agit, en effet, d'une pénalité toute spéciale, indépendante des autres prévisions de la loi.

Sans doute, il reste à déterminer les cas de fraude ; et cela ne va pas, le plus souvent, sans de grosses difficultés. Toutefois la menace de cette pénalité aura pour effet d'empêcher les déclarants ou contractants d'atténuer leur évaluation, dans le cas où la véritable valeur apparaît de documents connus des parties ; la prévision de cette pénalité écartera les insuffisances d'un dixième qui auraient pu tenter les déclarants, pour cette raison qu'une réduction de cette quotité n'entraîne aucun droit en sus ni fraction de droit en sus. C'est sans doute la crainte de cette fraude, trop facile, qui a engagé la Régie à faire voter cette nouvelle disposition, admise par le Parlement sans discussion, sans la moindre observation [1].

(1) V. DEFRÉNOIS, *Législ. Comm.*, 1918, p. 219.

Chapitre IV

## EXPROPRIATION POUR CAUSE D'UTILITÉ PUBLIQUE

L'article 6 de la loi du 27 mai 1918 contient une disposition, sans rapport direct avec le nouveau régime des évaluations, en matière de mutations à titre gratuit et d'échanges, et qui, pour cette raison, peut ne pas paraître à sa place dans une loi uniquement fiscale.

Cet article est ainsi conçu : « En cas d'expropriation pour cause d'utilité publique, le jury devra prendre pour base de ses évaluations, notamment en ce qui concerne les immeubles, la valeur résultant des déclarations faites par les contribuables ou des évaluations administratives, non contestées, ou devenues définitives, en vertu des lois fiscales ».

Il est dû à un amendement à la loi contre les fraudes fiscales proposé à la Chambre, lors de la séance du 5 avril 1918, par M. le député Bedouce. Cet amendement tendait à obliger le jury, en cas d'expropriation d'un immeuble, à prendre, pour base de son évaluation et de l'indemnité à payer, l'évaluation que le propriétaire en aurait faite pour la perception du droit de mutation. Rendre l'auteur d'une déclaration insuffisante la première victime de cette insuffisance, et ajouter aux sanctions fiscales, édictées par les articles 4 et 5, une sorte de sanction civile, telle est l'idée qui a inspiré l'auteur de cette proposition.

A la Chambre, comme au Sénat, il a été constaté que cette disposition n'était pas destinée à produire des

résultats bien sérieux. Le jury, est-il dit, devra prendre cette évaluation pour base; c'est une obligation et non une faculté; mais cette base n'est pas unique et peut être modifiée par les circonstances ou par des faits nouveaux; c'est ainsi, qu'en matière d'expropriation, l'indemnité doit comprendre, non seulement la valeur intrinsèque du terrain dont le propriétaire est dépossédé, mais encore d'autres éléments souvent importants, consistant dans la réparation des dommages causés par l'expropriation, tels que le morcellement, la suppression des moyens d'accès, etc...

D'autre part et surtout, l'article 6 contient une lacune des plus graves; il ne fixe pas le délai pendant lequel le jury d'expropriation sera lié par les évaluations faites en matière fiscale. Or, il est inadmissible qu'à cet égard la base tirée de ces évaluations se perpétue à l'infini ; car les immeubles, comme tous les autres biens, sont exposés à changer de valeur avec le temps, sans avoir, pour cela, besoin de subir de transformation matérielle. Dans ces conditions, le jury aura toujours la faculté d'écarter l'application de l'article 6, en déclarant que l'immeuble exproprié a changé de valeur depuis la dernière déclaration ou évaluation fiscale.

L'importance de ces critiques n'échappa à personne, et M. Guillier, rapporteur de la loi au Sénat, déclara lui-même ne pas discerner « exactement la portée pratique et l'efficacité de la nouvelle mesure » (1). Cependant, afin d'éviter que le texte ne revienne en discussion

(1) *J. O.* Sénat 1918, Doc. Parl, annexe 184, p. 5.

devant la Chambre des députés, et que le vote de la loi ne subisse de ce fait un retard regrettable, la Commission du budget maintint telle quelle la proposition de M. Bedouce, et l'inséra sous l'article 6, à la fin de la loi du 27 mai 1918.

Il est donc à présumer que, par sa rédaction défectueuse, cet article, adopté hâtivement et sans étude préalable, est destiné à rester, le plus souvent, à l'état de simple manifestation platonique. Le but qu'il vise, à savoir l'exactitude de la déclaration, ne sera atteint que dans certains cas exceptionnels ; encore, parmi ceux-ci, faut-il comprendre celui où le contribuable, soupçonnant une expropriation prochaine de l'immeuble qu'il a à déclarer, fera, à dessein, une déclaration majorée, excessive.

Le texte de la loi, étant très général, s'applique non seulement aux immeubles, mais aussi aux valeurs mobilières, c'est-à-dire aux fonds de commerce, dont l'expropriation donne lieu à indemnité. Il est impossible de comprendre autrement la règle imposée au jury, « *notamment*, en ce qui concerne les immeubles » [1].

(1) V. Defrénois, *Législ. Comm.*, 1918, p. 220.

## CHAPITRE V

## DATE D'APPLICATION DE LA LOI DU 27 MAI 1918

§ 1er. — *La question de la rétroactivité devant le Parlement, lors de la discussion de la loi du 27 mai 1918 : Objections théoriques contre la rétroactivité.*

La question de savoir à partir de quelle date la loi nouvelle serait applicable a fait l'objet d'une assez longue discussion au Sénat, dans sa séance du 14 mai 1918.

M. Touron demanda si cette loi s'appliquerait aux successions ouvertes antérieurement à la promulgation, et dont les déclarations n'auraient pas encore été effectuées. M. le Ministre des Finances répondit négativement, en faisant observer que les lois fiscales, pas plus que les lois civiles, n'ayant d'effet rétroactif, seules les successions ouvertes sous l'empire de la loi nouvelle devaient être imposées sur la valeur vénale des immeubles. Pour MM. Touron et Jénouvrier, au contraire, la nouvelle base d'évaluation devait être adoptée pour toute déclaration souscrite postérieurement à la promulgation de la loi.

C'était poser toute entière la question de la rétroactivité en matière de lois fiscales; il n'est pas sans intérêt d'en rappeler ici très brièvement le principe général, et d'indiquer la solution adoptée sur ce point par la Doctrine et la Jurisprudence.

*A priori* (1), on ne trouve aucun motif de ne pas

(1) V. NAQUET, *Traité d'Enregistrement*, tome I, art. 24.

étendre aux lois fiscales le principe de la non-rétroactivité, posé par l'article 2 du Code civil : le principe de la non-rétroactivité est un principe de raison qui, à ce titre, doit être d'une application générale. Il repose sur cette base que la loi ne saurait être obligatoire avant d'être connue, à moins de livrer la société à une instabilité désastreuse et à un effrayant arbitraire, — résultat qui serait surtout frappant en matière fiscale.

La question n'aurait d'ailleurs pas fait de doute, si ce n'était que les différentes lois fiscales, qui se sont succédé depuis 1789, ont souvent contenu des dispositions qui leur assignaient un effet rétroactif [1].

La controverse éclata à propos de la loi du 18 avril 1831, art. 17. L'Administration soutint que les perceptions à effectuer devraient être régies par la loi nouvelle ; mais la Cour de Cassation, par cinq arrêts du 4 février 1834 (S. 43. I. 97), décida que la liquidation des droits serait faite conformément à la loi vivante à l'époque où le droit s'était ouvert et avait été acquis au fisc. La Cour admit, avec raison, que les lois qui s'étaient déclarées rétroactives, constituaient des dispositions exceptionnelles et applicables uniquement aux espèces prévues.

(1) On peut ranger ces lois, à ce point de vue, en trois catégories ; les unes respectent entièrement le principe de la non-rétroactivité : ce sont les lois des 22 frimaire An VII, 21 avril 1832 et toutes les lois postérieures, à l'exception de celle du 11 juin 1859. Les autres admettent sans réserves que la loi opère un effet rétroactif ; telles sont les lois des 14 thermidor An IV, 27 ventôse An IX, 28 avril 1816 (cette dernière quant aux actes seulement). Il en est enfin qui rétroagissent seulement quant à leurs dispositions favorables : telles sont les lois de 1790, du 16 juin 1824 et du 11 juin 1859.

« Il est de principe, porte un arrêt de la Cour de Cassation du 26 juillet 1859, que les droits de mutation sont régis par la loi en vigueur au moment où la transmission est opérée. » (S. 59. I. 698).

« Le principe de la non-rétroactivité des lois, dit Merlin, n'est établi que pour mettre les droits, actuellement acquis, à l'abri des atteintes que le caprice du législateur pourrait leur porter. Or, on entend par droits acquis ceux qui sont entrés dans notre propre domaine, qui en font partie, et que ne peut plus nous ôter celui de qui nous les tenons. » (Conf. Demolombe : I, n° 40; Aubry et Rau, I, p. 5.)

« Un droit est acquis au Trésor, dit encore la Cour de Cassation, lorsqu'il est ouvert. » (Arrêt du 4 février 1834 : S. 34. I, 97.) Le droit est ouvert lorsqu'il commence à être dû. En matière de mutation par décès, c'est au jour même du décès que la créance du Trésor prend naissance; c'est à cette date qu'elle est liquidée : « La liquidation du droit de mutation, de même que celle de tous les autres impôts, doit être faite conformément à la loi vivante à l'époque où le droit s'est ouvert et a été acquis au fisc. » (Cass., 4 juin 1834, précité.)

Les héritiers jouissent, il est vrai, d'un délai de six mois pour acquitter l'impôt, mais ce délai ne saurait modifier une dette qui a pris naissance, et dont le montant a dû être fixé le jour du décès ; les délais accordés pour l'accomplissement de la formalité de l'Enregistrement ne constituent en effet qu'un terme pour le paiement de la dette d'impôt, dont le chiffre, fixé dès

l'origine, ne peut être majoré ou réduit, par suite de modifications apportées au mode de calcul des droits, sans porter atteinte à des droits acquis, soit aux redevables, soit au Trésor, et sans violer le principe de la non-rétroactivité des lois.

Cette solution, indiscutable juridiquement, a été adoptée et toujours suivie par l'Administration. (Instr. génér. 2037, 2112, 2413, I). Et, dans son Instruction n° 3563 relative à la loi qui nous occupe, la Régie déclarait expressément : « Les successions ouvertes et les actes de donation ou d'échange passés antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi du 27 mai 1918 resteront assujettis aux anciennes règles de liquidation de l'impôt. »

Il est donc certain que les lois fiscales n'opèrent pas d'effet rétroactif, ce qui doit s'entendre d'ailleurs des règles de fond qu'elles contiennent, et non des règles de procédure et de compétence qui, en vertu du droit commun, régissent le passé. (Cass., 23 mars 1868 : S. 68. I. 228) (1).

Aussi bien, en 1918, les partisans de la rétroactivité ne s'attaquèrent pas de front à une Doctrine incontestée et à une Jurisprudence unanime. Ils prétendirent habilement que la loi du 27 mai ne touchait pas réellement au taux de l'impôt, à son assiette, mais seulement au

(1) Observons également que la rétroactivité se produit à l'égard des lois qui prononcent des pénalités, dans le cas où la loi nouvelle abroge ou diminue les peines édictées par les lois anciennes. C'est, en effet, le correctif que l'on adopte en matière pénale proprement dite, et il n'y a pas de motif d'en refuser l'application aux matières fiscales.

mode d'évaluation; et que, renfermant des dispositions nombreuses relatives à la procédure en cette matière, elle constituait, en réalité, une loi de procédure qui, comme telle, devait avoir un effet rétroactif. M. le Ministre des Finances combattit cette thèse avec énergie et maintint, avec raison, que la loi du 27 mai 1918, modifiant en réalité l'assiette de l'impôt, ne pouvait être assimilée à une loi de procédure. Il établit clairement que tous les précédents étaient en sens contraire; qu'il s'agisse de la loi du 25 février 1901 sur le nouveau mode d'évaluation de l'usufruit et de la nue-propriété, de la loi du 26 décembre 1908, art. 7, sur le nouveau mode d'évaluation des immeubles bâtis non loués, ou de la loi du 21 juin 1875 sur le nouveau mode d'évaluation des immeubles ruraux, il n'y a jamais eu d'effet rétroactif.

Certains auteurs, adoptant une solution intermédiaire, prétendirent que si la loi du 27 mai 1918 ne pouvait rétroagir, quant à ses dispositions de fond, il était du moins rigoureusement logique d'admettre rétroactivement l'application des règles de procédure qu'elle contenait aux estimations en valeur vénale, souscrites à raison de donations intervenues et de successions ouvertes avant la promulgation de la loi.

Cette opinion, juridiquement exacte, n'était cependant pas acceptable. Il convient de remarquer, en effet, que le régime institué par la loi du 27 mai forme un ensemble dont tous les éléments sont en étroite corrélation ; dès lors, les règles posées par les articles 3 et suivants, au sujet de la constatation des insuffisances

et du calcul des pénalités, étaient destinées par le législateur à ne recevoir leur application que dans le cas d'une déclaration estimative, souscrite sous l'empire et en exécution des dispositions de l'article premier ; au reste, question dépourvue d'intérêt véritable, puisqu'en fait, avant 1918, la Régie n'engageait jamais d'expertise sans avertissement préalable.

§ 2. — *Objections pratiquées contre la non-rétroactivité. Vote de la loi du 11 novembre 1918.*

Bien qu'aucun principe théorique ne justifiât la rétroactivité de la loi, de très fortes raisons de fait militaient cependant en sa faveur. A peine soulevées, lors de la discussion de la loi du 27 mai, elles furent alors provisoirement écartées, car on ne voulut pas retarder le vote d'une loi urgente, par l'introduction de nouveaux débats, longs et difficiles. Aucun amendement ne fut donc présenté.

Mais, dès le 2 juillet, la Chambre fut saisie par M. le député Lefas d'une proposition de loi tendant à rendre la loi du 27 mai 1918 applicable à l'évaluation des successions, régies par les tarifs de la loi du 31 décembre 1917.

Originairement, le projet de la loi du 27 mai 1918 faisait, en effet, partie d'un ensemble de dispositions qui comprenaient notamment les articles 9 à 16 de la loi du 31 décembre 1917, portant relèvement du tarif des droits de donation et de succession. Le taux de ces droits étant parfois excessif, il avait paru indispensable de substituer, pour l'assiette de l'impôt, au capital fic-

tif, obtenu en multipliant le revenu par 20 ou par 25, la valeur vénale réelle des immeubles. Dans l'intention des auteurs de la loi, il s'agissait donc d'une réforme unique, comportant une majoration de tarif, dont le nouveau mode d'évaluation n'était que le corollaire. Cette volonté de lier les deux lois l'une à l'autre, quant à leurs effets, ressort nettement des débats qui eurent lieu lors de la discussion de la loi du 31 décembre 1917. Dès lors, maintenir la législation antérieure à l'égard des successions ouvertes ou donations passées antérieurement à la promulgation de la loi du 27 mai, et dont les droits n'avaient pas encore été acquittés, c'était « consommer plus longtemps des injustices que tout le monde voulait supprimer », c'était perpétuer un système unanimement réprouvé.

L'Administration, au reste, n'en disconvenait pas, — en logique et en équité, la cause ne pouvait faire discussion, — mais elle exigeait un texte interprétatif.

Elle faisait observer toutefois que la rétroactivité de la loi du 27 mai mettrait en cause non seulement l'intérêt de ceux à qui la loi profitait, mais aussi l'intérêt de ceux à qui la nouvelle évaluation pouvait imposer un supplément de droit : allusion à certains propriétaires ruraux, pour qui l'ancien système de perception forfaitaire constituait en fait une mesure avantageuse, un régime de faveur.

Or, si la rétroactivité d'une loi en faveur des intéressés ne présentait pas de difficultés, il était plus délicat d'imposer cette rétroactivité aux héritiers qui, ayant fait leur déclaration sous l'empire de l'ancienne loi,

pouvaient, de bonne foi, se croire quittes envers le Trésor; car ces redevables avaient des droits acquis, et c'était incontestablement les violer, que de décider l'application rétroactive de la loi nouvelle.

Pour répondre à cette objection, le texte proposé par M. Lefas précisait que les perceptions régulièrement effectuées, conformément aux lois en vigueur, sur les biens compris dans les déclarations et les donations enregistrées dans les délais légaux, antérieurement à la promulgation de la loi, ne pourraient pas être revisées au profit du Trésor. L'auteur de la proposition ajoutait avec raison que « la bonne foi de ces héritiers qui se sont hâtés de faire leur déclaration, avant même l'expiration des délais, méritait d'autant plus d'être ménagée que, par leur promptitude à acquitter leur dette, ils avaient servi la cause du Trésor ».

Les partisans de la rétroactivité faisaient enfin remarquer que le principe de la non-rétroactivité est loin d'être intangible dans notre législation. Le Parlement a, depuis la guerre surtout, multiplié les exemples de rétroactivité; et cela s'explique : trop souvent, les circonstances l'ont amené à voter, avec retard, des lois de première nécessité ; il n'y avait qu'un moyen de réparer la perte de temps, c'était de faire rétroagir la loi jusqu'au jour où la décision aurait dû être prise. Sous peine d'aboutir à un excès de scrupules juridiques qui, en notre matière, se serait traduit par des iniquités, le législateur était ainsi conduit à donner à ses dispositions un caractère rétroactif. Les principes ne valent au fond que par l'application qu'on en fait

aux circonstances ; une application, strictement juridique, de celui de la non-rétroactivité, n'eût pas répondu au but poursuivi; elle eût opposé la solution du droit à celle de la justice et de l'équité.

Le Parlement se rendit à ces raisons, et le texte proposé fit l'objet d'un rapport favorable de la Commission de la Législation fiscale (1) et d'un avis tout aussi favorable formulé par M. Marin, au nom de la Commission du budget (2). Voté par la Chambre des députés le 31 juillet 1918 et ratifié sans discussion par le Sénat le 9 novembre 1918, ce texte est devenu la loi du 11 novembre 1918 (*J. O.* du 12), dont l'article unique est ainsi conçu :

« Les dispositions de la loi du 27 mai 1918, relatives à l'évaluation des immeubles, sont applicables à l'évaluation des immeubles compris dans les successions ou les donations soumises au tarif édicté par la loi du 31 décembre 1917.

» Toutefois, les perceptions régulièrement effectuées, conformément aux lois en vigueur, sur les biens compris dans les déclarations et les donations enregistrées dans les délais légaux, antérieurement à la promulgation de la présente loi, ne pourront pas être revisées au profit du Trésor. »

§ 3. — *Economie générale de la loi du 11 novembre 1918*

L'article unique de cette loi comprend deux alinéas

(1) Rapport de M. Mons, du 16 juillet 1918. Ch. des Dép., annexe 4856, p. 930.

(2) Ch. des Dép., séance du 23 juillet 1918 ; annexe 4869, pp. 936 à 940.

destinés : le premier, à associer, conformément à l'intention du législateur, l'effet des deux réformes, réalisées par les lois des 31 décembre 1917 et 27 mai 1918; et le deuxième, à respecter les droits acquis que cette rétroactivité pourrait léser.

Il résulte de la lettre et de l'esprit du texte que les dispositions de la loi du 27 mai 1918 n'ont aucun effet rétroactif, en ce qui concerne les échanges, dont le tarif n'a pas été rehaussé en 1917.

Il en est autrement en ce qui concerne les mutations à titre gratuit. Désormais, pour savoir si le mode d'évaluation institué par la loi du 27 mai 1918 est applicable ou non aux immeubles, compris dans une donation ou dans une déclaration de succession, il n'y a plus à rechercher si le fait générateur de l'impôt s'est produit avant ou après la promulgation de ladite loi. En thèse générale, doivent être estimés, conformément aux prescriptions de la loi du 27 mai, tous les immeubles faisant l'objet d'une mutation à titre gratuit, imposable d'après les tarifs édictés par la loi du 31 décembre 1917.

On doit d'ailleurs considérer comme imposables, d'après ces tarifs, les petites successions pour lesquelles les droits à percevoir doivent être liquidés d'après d'anciens tarifs, en vertu de la disposition spéciale prise en leur faveur par l'article 12 de la loi du 31 décembre 1917, car, dans cet article, la loi de 1917 s'est approprié les tarifs auxquels elle se réfère et les a édictés de nouveau.

Toutefois, précisément par respect des situations

acquises, le législateur n'a pas cru pouvoir revenir sur le passé, d'une manière absolue, et il n'a pas autorisé la réclamation de suppléments de droits au profit du Trésor, pour les actes et déclarations enregistrés dans les délais légaux, avant la promulgation de la loi du 11 novembre 1918.

Dès lors, au point de vue pratique, il y a lieu de distinguer, suivant que l'enregistrement de la déclaration de mutation par décès ou de la donation se place, en fait, après ou avant la promulgation de la loi nouvelle.

I. *Perception effectuée postérieurement à la promulgation de la loi du 11 novembre 1918.* — Les immeubles faisant l'objet de la transmission devront toujours être estimés, d'après leur valeur vénale réelle, selon les règles établies par la loi du 27 mai 1918, sans qu'il y ait à examiner si la mutation remonte, ou non, avant la mise en vigueur de la loi du 27 mai 1918, mais à cette condition expresse que le tarif applicable à la mutation soit celui des articles 10 et suivants de la loi du 31 décembre 1917.

II. *Perception effectuée antérieurement à la promulgation de la loi du 11 novembre 1918.* — Deux situations différentes sont envisagées par la loi nouvelle. S'il s'agit de déclarations de mutation par décès ou d'actes de donation enregistrés « dans les délais légaux », la révision de la perception ne peut être opérée qu'au profit des parties. Au cas contraire, le Trésor a, comme les redevables, le droit de provoquer la révision et de s'en prévaloir.

1er Cas. — Lorsqu'une donation ou une mutation par décès, passible de la loi de 1917, a été enregistrée *dans le délai légal*, avant la promulgation de la loi du 11 novembre 1918, les redevables sont fondés à réclamer l'application des bases d'évaluation établies par la loi du 27 mai 1918.

Il en résulte que les parties doivent être admises à souscrire une déclaration complémentaire indiquant le prix de l'adjudication judiciaire réalisée dans les conditions prévues par l'article 2 de la loi du 27 mai 1918, ou renfermant une estimation de la valeur vénale réelle des immeubles transmis. Une nouvelle liquidation des droits sera effectuée, d'après les bases ainsi fournies, et, s'il en ressort un excédent de perception, la différence sera restituée aux intéressés, conformément aux règles adoptées pour les remboursements de droits, par suite d'événements postérieurs à la perception.

Au contraire, d'après le même article unique (alinéa 2) de la loi nouvelle, le Trésor n'est pas fondé à provoquer la révision de l'évaluation, sans que, bien entendu, cette disposition puisse porter atteinte au droit qu'a l'Administration de rectifier ces perceptions, en s'appuyant sur les dispositions en vigueur antérieurement au 27 mai 1918.

2e Cas. — Si l'enregistrement de l'acte de donation ou de la déclaration de mutation par décès *n'a pas été effectué dans le délai légal*, les parties peuvent être encore admises, comme au cas précédent, à demander la révision de la perception à leur profit, et à se faire rembourser les droits simples et les pénalités de retard

payés en trop. Mais, de son côté, l'Administration est autorisée à soutenir que l'évaluation forfaitaire, qui a servi de base à la perception de l'impôt, est inférieure à la valeur vénale réelle ou au prix de l'adjudication judiciaire, prévue par la loi du 27 mai 1918.

# CONCLUSION

On peut raisonnablement penser que la loi de 1918 se présente, dans notre législation fiscale, comme le terme décisif, sinon définitif, de l'évolution qui s'y manifestait depuis un demi-siècle. Achevant l'œuvre ébauchée par les lois qui l'avaient précédée de 1875 à 1914, et brisant définitivement avec le passé, la loi nouvelle fait, cette fois, table rase du régime de la loi de frimaire, en matière d'évaluation. Que faut-il en penser ? Sans doute, le système aboli était certainement mauvais, — nous avons eu l'occasion de le prouver avec quelque développement, — mais peut-on soutenir *a priori* que le système créé soit nécessairement bon ? Notre seconde partie expose les raisons nombreuses qui ont été invoquées en faveur de la loi de 1918, au moment de son élaboration. Quelles que soient la valeur et l'importance de ces arguments, nous ne pouvons les accueillir, jusqu'à nouvel ordre, qu'avec une prudente réserve, car une loi fiscale se juge à l'essai.

Une appréciation critique, non basée sur des faits tangibles, serait d'autant plus téméraire que cette loi de 1918 met en œuvre des principes nouveaux, tels celui de la déclaration contrôlée et de l'estimation en valeur vénale. Or, il est d'expérience courante qu'un régime, non encore entré dans les mœurs, donne lieu à des mécomptes souvent graves, pendant les années nécessaires à son adaptation pratique. Il semble même

que tel système ne puisse prospérer, s'il ne rencontre un terrain suffisamment préparé, une sorte de milieu fécondant, s'il ne correspond à une certaine maturité dans l'éducation fiscale du contribuable.

Sans doute il existe, dans notre législation, d'autres applications des principes consacrés par la loi de 1918, qui permettent d'induire, par analogie, les conséquences probables de cette dernière loi; mais cela ne peut être qu'une indication très générale. C'est, qu'en matière d'imposition, il est particulièrement délicat de prévoir quels seront les résultats d'une disposition législative nouvelle. Là, plus qu'ailleurs, en effet, il faut compter sur les mauvais instincts de la nature humaine, sur l'esprit de fraude et de dissimulation du contribuable, prêt à profiter de la moindre fissure dans la loi. Ces causes suffisent à déjouer les calculs du financier le plus averti; elles introduisent dans toute combinaison une grosse part d'imprévu. Il suffit, pour illustrer cette vérité d'un exemple récent, de rappeler la mauvaise fortune de l'impôt sur le chiffre d'affaires, dont le déficit a atteint, pour les cinq premiers mois de perception, près de 1.150 millions, soit 55 p. cent du rendement espéré.

A ces causes d'indétermination, qui rendent très hasardeux un jugement *a priori*, ajoutons enfin l'influence prépondérante du temps. On l'a fort bien dit, tout système d'imposition est « comme un vêtement, il ne donne sa parfaite mesure qu'après un usage assez prolongé »[1]. Pour cette raison, nous pensons que la

(1) Moye. *Précis de Législation financière*, p. 24.

critique d'une loi se place plus utilement, comme la nôtre, à une époque où les divers facteurs en jeu ont eu le temps d'imprimer à cette loi son caractère définitif.

Quelle est donc la valeur du régime adopté par la loi du 27 mai 1918 ? Il est nécessaire, pour prononcer un jugement d'ensemble, sur le nouveau mode d'évaluation de la propriété immobilière, en matière de successions, donations et échanges, d'en étudier à part les résultats à proprement parler financiers.

Si l'on excepte pour le moment ce point de vue particulier, et si l'on reprend, une à une, les raisons que l'on faisait valoir contre le système de la loi de frimaire, on constate que, sur toute la ligne, la loi nouvelle réalise un très grand progrès.

Elle uniformise notre législation en fondant, en un seul, deux modes d'évaluation (mutations à titre gratuit, mutations à titre onéreux), jusqu'alors opposés sans raison; elle la simplifie en supprimant, du même coup, un ensemble fort complexe de dispositions éparses et mal coordonnées.

Elle modernise notre législation, en tant qu'elle consacre le principe de la déclaration contrôlée et qu'elle manifeste la tendance du législateur à négliger les méthodes de taxation forfaitaire, pour serrer de plus près la matière imposable. C'est l'application méthodique d'un plan général de réformation de nos règles d'imposition. A cet égard, et abstraction faite de ses conséquences pratiques, la loi nouvelle vaut par la netteté

de son but, par la logique de l'idée qu'elle renferme, par l'harmonie qu'elle réalise.

Si l'on s'avise de comparer notre ancienne forme de liquidation des droits à celles en vigueur dans les pays voisins, on constate que la réforme place sur ce point notre régime fiscal au niveau des législations étrangères. A noter que nulle part on ne trouve un mode de taxation aussi défectueux, aussi contraire à la raison et à l'équité, que celui qui vient d'être supprimé.

En Belgique, la base est le « loyer cadastral », qui comporte la déduction de toutes les charges, et qui est tenu à jour par des révisions périodiques fréquentes.

En Allemagne, c'est également le revenu net qui sert de base.

En Russie, c'était la valeur vénale réelle avec recours, soit à l'expertise, soit a l'évaluation faite pour l'impôt direct.

En Italie, le revenu net imposable, mais avec des facultés de contestation pour le contribuable, qui aboutissent en fait à la déclaration de la valeur vénale.

En Angleterre, c'est la valeur « marchande », déclarée par les parties, avec ce correctif, introduit d'ailleurs dans la loi de 1918, que si des actes, intervenus dans un délai déterminé, font apparaître des différences en plus ou en moins, il y a lieu, soit à une perception supplémentaire, soit à une restitution.

Enfin, la loi du 27 mai met fin aux iniquités insupportables reprochées à la loi de frimaire. La substitution de la valeur vénale au revenu capitalisé fait disparaître, on peut le dire, toutes les anciennes causes

d'injustice. On a fait remarquer qu'elle pouvait en faire naître de nouvelles. Bien des immeubles dans les villes n'ont pas, dit-on, une valeur vénale en rapport avec leur produit : tels sont, par exemple, les maisons à faible rendement, les terrains quasi improductifs. Leur revenu est certainement insuffisant pour désintéresser le fisc. Que va-t-il arriver ? Leur propriétaire devra vendre une partie de ces biens pour acquitter l'impôt : nécessité regrettable pour le redevable et, de plus, solution contraire à ce principe de science financière qui veut qu'un impôt puisse être soldé au moyen du revenu. S'il en était autrement, il y aurait absorption d'une partie de la matière imposable par le Trésor public, et, au bout de quelque temps, le pays serait réduit à la misère, aussi sûrement qu'un particulier qui fait périodiquement un emprunt à son capital sans réparer les brêches pratiquées. L'argument n'est pas négligeable, sans doute, mais que faut-il en conclure, si ce n'est que la justice absolue, l'égalité parfaite, ne se peuvent obtenir en notre matière, pour cette raison qu'une même liquidation, une même quotité de l'impôt, s'appliquent uniformément à des circonstances d'une variété infinie.

Que penser maintenant des résultats financiers de la réforme ? Répondons sans hésiter qu'ils sont franchement mauvais. Dès son application, le nouveau système a donné lieu à de graves déceptions; il suffit, pour s'en rendre compte, de comparer le rendement de l'impôt pour chacun des deux semestres de l'année 1918 (1). La loi se plaçant à la fin de mai, on peut poser

(1) V. *Bulletins de statistique et de législation comparée du Ministère des Finances*, année 1918.

en règle générale que les recettes du premier semestre ont été effectuées sous l'empire de la loi ancienne, et qu'au contraire celles du second l'ont été en conformité des règles nouvelles. Le rapprochement est tout à fait suggestif. (Observation faite que cette étude comparative est spécialement relative à l'impôt des mutations par décès, le plus intéressant et de beaucoup le plus important.)

Pour les six premiers mois de l'année, on constate que les recouvrements effectués balancent aussi exactement que possible les évaluations budgétaires ; le total accuse même un excédent aux recouvrements de 1.477.000 francs.

RENDEMENT DE L'IMPOT DES SUCCESSIONS
PENDANT LE PREMIER SEMESTRE DE L'ANNEE 1918

| MOIS | EVALUATIONS | RECOUVREMENTS EFFECTUÉS | Différences aux Recouvrements | |
|---|---|---|---|---|
| | | | Augmentation | Diminution |
| | FRANCS | FRANCS | FRANCS | FRANCS |
| Janvier .... | 22.313.500 | 23.498.500 | 1.185.000 | |
| Février .... | 21.649 500 | 23.034.000 | 1.384.500 | |
| Mars ..... | 23.026.000 | 21.786.500 | | 1.239.500 |
| Avril..... | 23.797.000 | 23.263.000 | | 534.000 |
| Mai ..... | 25.408.500 | 24.040.000 | | 1.368.500 |
| Juin .. .... | 26.016.500 | 28.066.000 | 2.049.500 | |
| TOTAUX..... | 142.211.000 | 143.688.000 | 4.619.000 | 3.142.000 |
| | | | En plus aux Recouvrements.. | 1.477.000 |

A partir de juillet, revirement complet. Le déficit devient régulier, fatal ; il s'affirme du premier coup très grave, et atteint, pour les six derniers mois, près de 77 millions.

RENDEMENT DE L'IMPOT DES SUCCESSIONS
PENDANT LE SECOND SEMESTRE DE L'ANNEE 1918

| MOIS | EVALUATIONS | RECOUVREMENTS EFFECTUÉS | Différences aux Recouvrements | |
|---|---|---|---|---|
| | | | Augmentation | Diminution |
| | FRANCS | FRANCS | FRANCS | FRANCS |
| Juillet..... | 49.517.500 | 41.043.500 | | 8.474.000 |
| Août..... | 48.853.500 | 33.093.000 | | 15.760.500 |
| Septembre. | 50.230.000 | 35.312.000 | | 14.918.000 |
| Octobre.... | 50 033.000 | 38.593.500 | | 11.439.500 |
| Novembre.. | 49.708.500 | 39.073.000 | | 10.635.500 |
| Décembre.. | 50.515.500 | 34.854.500 | | 15.661.000 |
| TOTAUX..... | 298.858.000 | 221.969.500 | | 76.888.500 |
| | | En moins aux Recouvrements | | 76.888.500 |

Cela ressort clairement des deux tableaux qui précèdent.

Pour les trois premiers mois de 1919, le déficit atteignait encore près de 17 millions (16.941.500 francs). Par la suite, le rendement de l'impôt des successions a donné des résultats en apparence plus satisfaisants, pour des causes d'ailleurs absolument indépendantes de la loi de 1918. La plus-value que l'on constate alors résulte en effet du règlement progressif des droits dont la mobilisation des redevables avait retardé le paiement. Elle s'explique également par ce fait, qu'à partir du début de 1919, ont été liquidées les successions de nombreux militaires décédés au cours de la guerre, dont le décès n'avait pu être transcrit avant la fin des hostilités.

Remarquons en outre — ceci est essentiel — que la loi de 1918 s'applique dans des conditions exception-

nellement favorables : elle intervient à une époque où la propriété immobilière a acquis une plus-value énorme qui, à partir de 1919, réussira à combler le trou creusé par le nouveau mode de perception. Un peu plus tard enfin, l'augmentation des tarifs réalisée par la loi de finances du 25 juin 1920 en matière de successions et donations entre vifs contribuera encore à masquer le mal en en camouflant les effets.

Cela suffit à expliquer que le rendement global de l'impôt de mutation par décès pour 1919 (669.799.500 francs) et pour 1920 (792.278.500 francs) ait largement dépassé celui des années précédentes (365.657,500 francs en 1918).

Il y a là des trompe-l'œil qui ne doivent pas faire illusion. Ce serait commettre une grave erreur que de s'arrêter à l'apparence, trompeuse en l'espèce, des chiffres, et de se laisser méduser par l'importance des recouvrements effectués. En fait, si le fléchissement de l'impôt ne se manifeste plus aujourd'hui par un déficit évident, brutal, il se traduit néanmoins, avec tout autant de certitude, par un *manque à gagner*, à coup sûr moins sensible, mais tout aussi dommageable pour le Trésor. La moins-value, nettement constatée dès l'application de la loi de 1918, existe toujours, bien que cachée, car ses causes profondes n'ont pas disparu.

Il ne faut donc pas se dissimuler que le régime inauguré par la loi du 27 mai 1918 aboutit en définitive à une rentrée fort médiocre de l'impôt (1).

(1) Notons tout en tenant compte des variations nécessaires, inhérentes à cette branche de recettes, que le rendement, pour les deux premiers mois de 1921, de l'impôt des mutations à

Y a-t-il lieu d'être surpris de ce résultat ? Le principe de la déclaration n'est admissible, en pratique, que si cette déclaration est efficacement contrôlée; c'est la condition primordiale, essentielle, de son application, sans laquelle il ne se conçoit même pas. Que le contrôle ne puisse s'exercer pour une raison quelconque, et immédiatement le système s'effondre. Dès que la menace des sanctions ne le maintient plus en haleine, dès qu'il n'est plus aiguillonné par la crainte, le contribuable sous-évalue délibérément. D'abord timide, il s'enhardit peu à peu, à mesure qu'il se sent plus assuré de l'impunité. Alors la fraude se donne libre cours ; la dissimulation devient de plus en plus audacieuse : elle ne connaît bientôt plus de limites. Telle est la conséquence nécessaire, fatale, inéluctable et maintes fois observée qu'entraîne une répression insuffisante.

Il ne faut pas chercher ailleurs les raisons du mauvais rendement de la loi du 27 mai. On peut dire que, depuis 1918, le contrôle est, en notre matière, pratiquement inexistant, — ce ne serait pas beaucoup s'avancer que de dire qu'il n'existe nulle part. Le receveur

titre gratuit, marque un fléchissement (particulièrement sensible pour les donations) par rapport à la période correspondante de l'année 1920.

*Comparaison des recouvrements des deux premiers mois de l'année* 1921
*avec les recouvrements des mêmes mois de l'année* 1920.

| | 1921 | 1920 | DIMINUTION |
|---|---|---|---|
| Donations..... | 13.306.000 fr. | 25.952.500 fr. | 12.646.500 fr. |
| Successions..... | 115.983.000 fr. | 124.530.500 fr. | 8.547.500 fr. |

de l'Enregistrement, à qui cette fonction incombe en première ligne, s'est trouvé débordé, dans son travail habituel, par la multiplicité des transactions résultant de la reprise soudaine des affaires. En outre, il s'est vu confier le recouvrement d'impôts nouveaux, votés par le Parlement depuis la guerre (impôt sur le chiffre d'affaires). Il en est résulté, pour lui, un surcroît énorme de labeur, auquel, malgré sa bonne volonté coutumière et son zèle éprouvé, il n'a pu suffire. Sa besogne est telle, qu'il se trouve actuellement dans l'impossibilité matérielle de vérifier la sincérité des déclarations qu'il reçoit. Il accepte tout ce qu'on lui présente : ce n'est plus qu'un encaisseur.

Dans ces conditions, la fraude devient un jeu, et le contribuable, stimulé par l'importance des charges qu'il évite, n'a plus qu'un souci : dissimuler le plus possible, quand ce n'est pas s'abtenir complètement de toute déclaration, en matière de successions, par exemple. C'est ce qui arrive nécessairement lorsque, les sanctions ne jouant pas, la rentrée de l'impôt ne dépend plus que de la bonne volonté du contribuable.

Les esprits optimistes pourront penser : « Evidemment l'impôt des mutations à titre gratuit et des échanges rentre mal, mais cela est dû à l'influence de causes extrinsèques, indépendantes de la loi de 1918. Celle-ci n'en reste pas moins une bonne loi fiscale. Au reste, il faut escompter un retour prochain à l'état de choses normal; une meilleure répartition du travail de recouvrement des impôts va s'établir entre les fonctionnaires; le ralentissement des affaires, déjà sensible,

va laisser quelque répit aux receveurs surchargés. Le contrôle pourra bientôt s'exercer à nouveau efficacement. »

Effectivement, il semble que l'on commence à relever certaines insuffisances, les plus criantes, les plus dommageables pour le Trésor : obligée de se borner à quelques cas isolés, la répression reste, d'ailleurs, pratiquement illusoire. Mais admettons que le receveur de l'Enregistrement ait à appliquer la loi de 1918 dans des conditions normales : quels seraient les résultats ? On peut évaluer à 180.000 le nombre des successions, et à 45.000 le nombre des donations et échanges comprenant des immeubles. Dans tous ces cas, la loi nouvelle impose à l'Administration l'obligation de prendre l'initiative des contestations, tandis qu'elle permet aux redevables d'attendre ses réclamations. Tâche énorme que cette vérification détaillée d'une pareille masse de déclarations estimatives ! Tâche impossible en vérité à réaliser complètement. L'Enregistrement sera nécessairement obligé de limiter ses recherches et ses contestations à un certain nombre d'évaluations : c'est-à-dire, contrôle insuffisant, et par suite fraude inévitable.

« Je puis affirmer à l'Assemblée, prévoyait déjà M. le Ministre des Finances avant le vote de la loi, que, malgré tous les efforts de mes agents, il leur sera matériellement impossible d'obtenir, non pas de tous les redevables, mais de la majorité d'entre eux, l'exact paiement de l'impôt. »

Voilà le mal ! Où est le remède ?

Il vient tout d'abord à l'esprit qu'il n'y a qu'à aug-

menter le nombre des agents de l'Enregistrement. C'est probablement, en effet, la seule solution pratique du problème. C'est là, cependant, n'en doutons pas, une solution qui risque de rencontrer peu de faveur auprès de l'opinion, car, à une heure où la compression des dépenses, par la réduction des services publics, est à l'ordre du jour, elle apparaîtra comme un moyen inélégant de conjurer la crise.

Corrélativement à ce remède, sans contredit le plus sûr et le plus radical, peut-être y a-t-il lieu de chercher, dans une autre voie, à restreindre la liberté d'évaluation, quasi absolue, laissée, en premier ressort, au contribuable. Actuellement, la seule limitation apportée à cette liberté provient, on s'en souvient, de l'institution d'une base légale, ne s'appliquant qu'en cas d'adjudication judiciaire, réalisée dans certaines conditions, c'est-à-dire, en réalité, très rarement. Nous avons pu établir que ces adjudications judiciaires n'offraient pas, au point de vue de la sincérité, des garanties très supérieures aux adjudications publiques, non judiciaires, passées devant notaire. Il semble, en tout cas, que le prix d'une adjudication publique, non judiciaire, entourée d'une publicité suffisante, constitue une base d'évaluation bien plus exacte et bien plus sérieuse que la déclaration estimative des parties. Il n'est pas question, sans doute, d'en faire une base *légale*, comme pour les adjudications judiciaires, mais bien une base *obligatoire*, qui se substitue purement et simplement à la déclaration estimative, et comporte, comme elle, la faculté pour l'Administration ou le contribuable, qui

jugerait cette évaluation inexacte, de recourir aux règles posées par les articles 3 et suivants de la loi de 1918; ce recours possible à l'expertise, de part et d'autre, étant destiné à tenir compte des possibilités de plus-value anormale, comme aussi des possibilités de moins-value ou de fraude.

S'appliquant à des actes beaucoup plus nombreux que ceux prévus par l'article 2 de la loi, une disposition, conçue dans cet esprit, limiterait utilement, tout en la laissant largement subsister, une liberté qui, laissée à elle-même, donne lieu à des abus intolérables.

Il reste à dire un mot sur la valeur propre du système de sanctions, organisé par la loi de 1918. Nous ne pouvons, au surplus, en parler qu'*a priori*, malgré les trois années qui nous séparent de sa mise en vigueur, puisqu'il n'a, pour ainsi dire, pas encore eu l'occasion de fonctionner. On peut toutefois affirmer que sa caractéristique essentielle de tendre, par tous les moyens possibles, à la solution amiable des conflits, en fait son principal mérite. Le préliminaire de conciliation (art. 3) aura pour effet de prévenir l'éclosion de la grande majorité des litiges; à notre connaissance, il a déjà joué avec succès dans les quelques contestations qui ont été soulevées par l'Administration, depuis ces derniers mois.

Tout en reconnaissant ce qu'a de bon la loi du 27 mai 1918, déplorons ses graves imperfections, et regrettons que le souci très louable de corriger des injustices ait conduit le législateur à trop se désintéresser des conséquences financières de sa réforme. Ce

nous est une preuve que la refonte complète d'un système de perception, si nécessaire et si désirable qu'elle soit, n'est pas sans entraîner des dangers et des inconvénients qui doivent être mûrement prévus et étudiés. Pour être menée à bien, cette entreprise, très délicate, très ardue, exige une science profonde au service d'une expérience consommée, car il n'est pas de bonne loi fiscale qui ne procède à la fois de l'une et de l'autre.

VU :
*Le Président de Thèse,*
J. THÉLOHAN.

VU :
*Le Doyen,*
CH. TURGEON.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :
Rennes, le 6 Mai 1921.
*Le Recteur,*
L. GERARD-VARET.

# TABLE DES MATIÈRES

Introduction ..... 9

PREMIÈRE PARTIE

*Notions historiques*

Ancien régime ..... 13
Loi des 5 et 17 décembre 1790 ..... 18
Loi du 22 frimaire an VII ..... 20
Loi du 21 juin 1875 ..... 27
Projets parlementaires ..... 30
Loi du 25 février 1901 ..... 36
Loi des 25 juin et 4 juillet 1902 ..... 41
Loi du 15 juillet 1914 ..... 43

DEUXIÈME PARTIE

Critiques adressées au système antérieur à 1918. Réformes proposées : vote de la loi du 27 mai 1918 ..... 47
Texte de la loi du 27 mai 1918 ..... 71

TROISIÈME PARTIE

Etude de la loi du 27 mai 1918 ..... 75

CHAPITRE I. — Estimation en valeur vénale ..... 77

CHAPITRE II. — Modes d'évaluation ..... 81

SECTION I. — Déclaration estimative ..... 81

SECTION II. — Adjudication publique ..... 85

Parag. 1 But et caractère ..... 87
Parag. 2. Conditions exigées ..... 88
Parag. 3. Application de l'art. 2 ..... 93
Parag. 4. Double adjudication ..... 97
Parag. 5. Adjudication de nue propriété ..... 97

Parag. 6. Les délais prévus par les lois du 15 juillet 1914 et du 27 mai 1918 ont-ils été suspendus par le décret du 10 août 1914 ?..... 99

CHAPITRE III. — Contrôle de la déclaration..... 103

SECTION I. — Procédure de conciliation..... 104

SECTION II. — Procédure d'expertise..... 112

Parag. 1. Erreurs de rédaction des art. 4 et 5. Vote de l'art. 11 de la loi du 29 juin 1918..... 112

Texte de l'article 11 de la loi du 29 juin 1918..... 115

Parag. 2. Formes de l'expertise..... 116

Parag. 3. Pénalités. Frais..... 118

CHAPITRE IV. — Expropriation pour cause d'utilité publique 123

CHAPITRE V. — Date d'application de la loi du 27 mai 1918 126

Parag. 1. La question de la rétroactivité devant le Parlement, lors de la discussion de la loi du 27 mai 1918 : Objections théoriques contre la rétroactivité.... 126

Parag. 2. Objections pratiques contre la non-rétroactivité. Vote de la loi du 11 novembre 1918..... 131

Texte de la loi du 11 novembre 1918..... 134

Parag. 3. Economie générale de la loi du 11 novembre 1918..... 134

Conclusion ..... 139